

Robert Engert
Winfried Simon
Frank Ulbrich

ANLEITUNG ZUR EINKOMMEN- STEUER- ERKLÄRUNG 2023

Tipps zur Nutzung
von »ELSTER«

SCHÄFFER
POESCHEL

myBook+

Ihr Portal für alle Online-Materialien zum Buch!

- **Arbeitshilfen:** Checklisten, Mustervorlagen, Tabellen und Übersichten
- **Aktualisierungsservice**

Und so einfach geht's:

- Gehen Sie auf <https://mybookplus.de>, registrieren Sie sich und geben Ihren Buchcode ein, um auf die Online-Materialien Ihres Buchs zu gelangen
- **Ihren individuellen Buchcode finden Sie am Buchende**

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit myBook+ !



SCHÄFFER

POESCHEL

Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2023

Mit amtlichen Vordrucken und Einkommensteuertabelle

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

Begründet von

Dr. jur. Helmut Stuber

Oberfinanzpräsident a. D. Stuttgart

Adolf Oppolzer

Regierungsdirektor a. D. 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 978-3-7910-6032-3 Bestell-Nr. 20005-0014
E-PDF ISBN 978-3-7910-6033-0 Bestell-Nr. 20005-0164

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.

© 2023 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

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

Dezember 2023

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
Abkürzungsverzeichnis 2023	25	1.5.8	Maßgebender Güterstand 49
Neues ab 2023 im Überblick	27	1.6	Altersentlastungsbetrag 50
Vorbemerkungen 2023	31	1.7	Bankverbindung 51
1 Allgemeines	31	1.8	Empfangsvollmacht für den Steuerbescheid . . 52
2 Steuererklärungsvordrucke 2023	31	1.9	Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage 52
3 Angaben zu den Einkünften	33	1.10	Einkommensersatzleistungen 52
4 Statistische Angaben	33	1.10.1	Angaben im Hauptvordruck ESt 1 A 52
5 Steuererklärungsfristen	33	1.10.2	Elektronische Übermittlung 53
6 Verspätungszuschlag	34	1.10.3	Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen 53
7 Steuererklärungspflichten	35	1.10.4	Besonderheiten 54
8 Einkommensteuererklärung bei beschränkter Steuerpflicht	36	1.10.5	Aufwendungen 54
9 Amtliche Vordruckmuster	36	1.11	Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (»Qualifiziertes Freitextfeld«) 54
10 Internet-Formulare	36	1.12	Unterschrift 55
11 Nichtamtliche Vordrucke	37	1.12.1	Datenschutzhinweise 55
12 Elektronische Steuererklärungen	37	1.12.2	Eigenhändige Unterschrift 55
12.1	Verpflichtung zur elektronischen Abgabe 37	1.12.3	Mitwirkung bei der Steuererklärung 55
12.2	Anlage EÜR 37	2.	Anlage Sonderausgaben 2023 56
12.3	Online-Erklärungen 38	2.1	Vorbemerkungen 56
12.3.1	»Mein ELSTER« 38	2.2	Sonderausgaben-Pauschbetrag 56
12.3.2	Online-Angebote für Rentner und Pensionäre . . 38	2.3	Nicht abziehbare Aufwendungen 56
12.4	Steuererklärungssoftware 39	2.3.1	Private Schuldzinsen 56
12.5	Datenübermittlung 39	2.3.2	Private Steuerberatungskosten 56
12.5.1	Rechtliches 39	2.3.3	Bausparbeiträge 56
12.5.2	Authentifizierte Datenübermittlung (papierlos) . 39	2.4	Kirchensteuer 56
12.6	Vorausgefüllte Steuererklärung 39	2.5	Spenden und Mitgliedsbeiträge 57
12.7	»Vollautomatische« Steuerbescheide 40	2.5.1	Rechtsentwicklung des Spendenrechts 57
12.8	Digitaler Verwaltungsakt 40	2.5.2	Begriff der Zuwendungen 58
13 Verzicht auf die Angabe von eDaten	41	2.5.2.1	Zuwendungsbegriff 58
14 Belegvorlage-/Belegvorhaltepflcht	41	2.5.2.2	Zuwendungsempfänger 58
14.1	Umgang mit Belegen zur Einkommensteuer- erklärung 41	2.5.2.3	Steuerbegünstigte Zwecke 58
14.2	Elektronische Einreichung von Belegen 41	2.5.2.4	Nicht abziehbare Zuwendungen 59
14.3	Belegaufbewahrung 41	2.5.3	Zuwendungsnachweise 59
14.4	Elektronische Belege 42	2.5.3.1	Zuwendungsbestätigungen 59
Teil I Erläuterungen zu den Vordrucken 2023	43	2.5.3.2	Durchlaufspenden 59
1. Hauptvordruck ESt 1 A 2023 für unbeschränkt steuerpflichtige Personen	43	2.5.3.3	Maschinelle Zuwendungsbestätigungen 60
1.2 Art der Erklärung/des Antrags	43	2.5.3.4	Vereinfachter Spendennachweis 60
1.3 Steuernummer; zuständiges Finanzamt	44	2.5.4	Sachspenden 60
1.4 Allgemeine Angaben	44	2.5.5	Aufwands- und Rückspenden 61
1.4.1	Identifikationsnummer 44	2.5.6	Begünstigte Ausgaben 62
1.4.2	Angaben zur Person 44	2.5.6.1	Keine Gegenleistung 62
1.4.3	Religionszugehörigkeit 45	2.5.6.2	Nicht abziehbare Spenden 62
1.4.3.1	Kirchensteuererhebung 45	2.5.6.3	Schulvereine 62
1.4.3.2	Religionsschlüssel 45	2.5.6.4	Sponsoring 62
1.4.3.3	Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer . . 45	2.5.6.5	Crowdfunding 62
1.4.3.4	Kirchensteuer für Kapitalerträge 46	2.5.7	Spendenhöchstsätze 63
1.4.3.5	Besonderes Kirchgeld 46	2.5.8	Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien 63
1.4.4	Familienstand 46	2.5.9	Unabhängige Wählervereinigungen 64
1.5 Veranlagungsarten, Steuertarif	47	2.5.10	Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung 64
1.5.1	Veranlagungswahlrecht 47	2.6	Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung 65
1.5.2	Zusammenveranlagung 47	2.6.1	Abzugsverbot 65
1.5.3	Einzelveranlagung 48	2.6.2	Sonderausgaben-Höchstbetrag 65
1.5.4	»Witwensplitting« 48	2.6.3	Begriff der Berufsausbildung 65
1.5.5	Steuertarif 48	2.6.4	Nicht abziehbare Aufwendungen (Einzelfälle) . 66
1.5.6	Solidaritätszuschlag 49	2.6.5	Erstmalige Berufsausbildung 66
1.5.7	Einkommensteuertabellen 49	2.6.6	Weitere Berufsausbildung 66

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
2.6.7	Erststudium	66	
2.6.8	Berufsakademien	67	
2.6.9	Ausbildungs-/Studiendarlehen	67	
2.6.10	Abziehbare Aufwendungen	67	
2.6.11	Anrechnung steuerfreier Ausbildungsbeihilfen	68	
2.7	Weitere Aufwendungen	68	
2.7.1	Versorgungsleistungen (Renten und dauernde Lasten)	68	
2.7.1.1	Rechtslage seit VZ 2008	68	
2.7.1.2	Übergangsregelung in »Altfällen«	69	
2.7.1.3	Korrespondenzprinzip, Angaben im Vordruck	69	
2.7.1.4	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	70	
2.7.1.5	Einzelfragen zu Renten und dauernde Lasten	70	
2.7.2	Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben	71	
2.7.2.1	Realsplitting	71	
2.7.2.2	Höchstbetrag	71	
2.7.2.3	Angaben im Vordruck	71	
2.7.2.4	Begriff der Unterhaltsleistungen	72	
2.7.2.5	Anlage U – Zustimmung des Unterhaltsempfängers	72	
2.7.2.6	Erbe	73	
2.7.2.7	Unterhaltsempfänger im Ausland	73	
2.7.3	Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich	73	
2.7.4	Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs	74	
3.	Anlage Vorsorgeaufwand 2023 – Vorsorgeaufwendungen	76	
3.1	Vorbemerkungen	76	
3.2	Vorsorgeaufwendungen	76	
3.2.1	Rechtsentwicklung	76	
3.2.2	Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	77	
3.2.3	Besonderheiten bei Vorsorgeaufwendungen	78	
3.2.3.1	Kein Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen	78	
3.2.3.2	Sonderausgabenabzugsverbot bei steuerfreien Auslandstätigkeiten	78	
3.2.3.3	Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland	80	
3.2.3.4	Zertifizierung von Basisrentenverträgen	80	
3.2.3.5	Datenübermittlung	80	
3.2.3.6	Bescheinigungspflichten	81	
3.2.4	Höchstbeträge	81	
3.2.4.1	Allgemeines	81	
3.2.4.2	Beiträge zur Altersvorsorge	81	
3.2.4.3	Kürzung des Höchstbetrags für die Altersversorgung	82	
3.2.4.4	Sonstige Vorsorgeaufwendungen	83	
3.3	Angaben in der Anlage Vorsorgeaufwand	84	
3.3.1	Beiträge zur Altersvorsorge	84	
3.3.1.1	Abzugsfähige Beiträge	84	
3.3.1.2	Arbeitnehmerbeiträge zur Altersvorsorge	84	
3.3.1.3	Beiträge zur Altersvorsorge von Nichtarbeitnehmern	85	
3.3.1.4	Freiwillige Versicherungen, Pflichtbeiträge von Nichtarbeitnehmern	85	
3.3.1.5	Staatliche Beitragszuschüsse	85	
3.3.1.6	Private Basisrentenverträge	85	
3.3.1.7	Steuerfreie Arbeitgeberanteile und -zuschüsse	86	
3.3.2	Sonstige Vorsorgeaufwendungen	86	
3.3.2.1	Höchstbetrag	86	
3.3.2.2	Abzugsfähige Beiträge	86	
3.3.3	Inländische gesetzliche Kranken- und Pflegeversicherung	86	
3.3.3.1	Allgemeines	86	
3.3.3.2	Pflichtversicherte Arbeitnehmer	87	
3.3.3.3	Pflichtversicherte und freiwillig versicherte Personen	88	
3.3.3.4	Wahlleistungen, Zusatzversicherungen	88	
3.3.4	Inländische private Kranken- und Pflegeversicherung	88	
3.3.4.1	Allgemeines	88	
3.3.4.2	Aufteilung der Beiträge	89	
3.3.4.3	Angaben im Vordruck	90	
3.3.5	Ausländische gesetzliche und ausländische private Kranken- und Pflegeversicherung	90	
3.3.5.1	Basisabsicherung	90	
3.3.5.2	Wahlleistungen, Zusatzversicherungen	90	
3.3.6	Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse	90	
3.3.7	Übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge	91	
3.3.8	Weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen	91	
3.3.8.1	Allgemeines	91	
3.3.8.2	Arbeitslosenversicherungen	91	
3.3.8.3	Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen	92	
3.3.8.4	Unfall- und Haftpflichtversicherungen	92	
3.3.8.5	Risikoversicherungen	92	
3.3.8.6	»Alte« Renten- und Kapitallebensversicherungen	92	
3.3.8.7	Nicht abzugsfähige Versicherungen	93	
3.3.9	Ergänzende Angaben zu den Vorsorgeaufwendungen	93	
3.3.9.1	Allgemeines	93	
3.3.9.2	Anspruch auf steuerfreie Leistungen	93	
3.3.9.3	Angaben zu den Kürzungsregelungen	93	
4.	Anlage AV 2023 – Altersvorsorgebeiträge als Sonderausgaben	95	
4.1	Vorbemerkungen	95	
4.2	Rechtsentwicklung	95	
4.3	Altersvorsorgezulage	96	
4.3.1	Höhe	96	
4.3.2	Berufseinsteiger-Bonus	96	
4.3.3	Mindesteigenbeitrag	96	
4.3.4	Antrag auf Altersvorsorgezulage	96	
4.3.5	Eigenheimrente	97	
4.3.6	Schädliche Verwendung	97	
4.4	Zusätzlicher Sonderausgabenabzug	97	
4.4.1	Höchstbeträge	97	
4.4.2	Günstigerprüfung	97	
4.4.3	Abziehbare Beiträge	98	
4.4.4	Mitgliedsnummer der landwirtschaftlichen Alterskasse	98	
4.4.5	Antragstellung	99	
4.4.6	Datenübermittlung	99	
4.4.7	Unmittelbar begünstigte Personen	99	
4.4.8	Nicht unmittelbar begünstigte Personen	100	
4.4.9	Mittelbar begünstigte Personen	100	
4.4.10	Berechnungsgrundlagen	101	
4.4.10.1	Ermittlung des Zulageanspruchs	101	
4.4.10.2	Beitragspflichtige Einnahmen	101	
4.4.10.3	Inländische Besoldung und Amtsbezüge	101	
4.4.10.4	Entgeltersatzleistungen	102	
4.4.10.5	Tatsächliches Entgelt	102	
4.4.10.6	Erwerbsunfähigkeitsrente	102	
4.4.10.7	Versorgungsbezüge wegen Dienstunfähigkeit	102	
4.4.10.8	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	102	
4.4.10.9	Pflichtversicherte in einer ausländischen Rentenversicherung	102	
4.4.11	Angaben zu Kindern, für die ein Anspruch auf Kinderzulage besteht	103	
4.4.12	Verzicht auf den zusätzlichen Sonderausgabenabzug	103	
4.4.13	Widerruf des Verzichts auf den zusätzlichen Sonderausgabenabzug	103	

	Seite		Seite
5. Anlage Außergewöhnliche Belastungen 2023	104	5.5.6.31	Haushaltersparnis 117
5.1 Vorbemerkungen	104	5.5.6.32	Hausrat und Kleidung 117
5.2 Menschen mit Behinderungen und Hinterbliebene	104	5.5.6.33	Heimunterbringung des nicht pflegebedürftigen Ehegatten/Lebenspartners 117
5.2.1 Behinderten-Pauschbetrag	104	5.5.6.34	Integrationskurse 117
5.2.1.1 Allgemeines	104	5.5.6.35	Krankenversicherungsbeiträge 117
5.2.1.2 Höhe des Pauschbetrags	104	5.5.6.36	Krankheitskosten 117
5.2.1.3 Antragstellung	104	5.5.6.37	Krankheitskosten für Unterhaltsberechtigte 118
5.2.1.4 Voraussetzungen für die Gewährung	105	5.5.6.38	Künstliche Befruchtung 118
5.2.1.5 Nachweise	105	5.5.6.39	Kurkosten 118
5.2.1.6 Abgeltungswirkung	105	5.5.6.40	Lebensmittelkosten 119
5.2.2 Behinderte Kinder	106	5.5.6.41	Legasthenie 119
5.2.3 Hinterbliebenen-Pauschbetrag	106	5.5.6.42	Medizinische Seminare 119
5.2.4 Rückwirkende Anerkennung oder Änderung der Pauschbeträge	106	5.5.6.43	Mietzahlungen 119
5.3 Pflege-Pauschbetrag	106	5.5.6.44	Mittagsheimfahrten 119
5.3.1 Allgemeines	106	5.5.6.45	Pflegeaufwendungen für Dritte 119
5.3.2 Antragstellung	107	5.5.6.46	Prozesskosten 120
5.3.3 Voraussetzungen für die Gewährung	107	5.5.6.47	Sanierungsaufwendungen für ein (selbstgenutztes) Gebäude 121
5.3.3.1 Nachweise	107	5.5.6.48	Schadensersatzleistungen 121
5.3.3.2 Unentgeltlichkeit der Pflege	107	5.5.6.49	Schulbesuch 121
5.3.3.3 Zwangsläufigkeit	107	5.5.6.50	Sicherheitsdienst 121
5.3.4 Pflege durch mehrere Pflegepersonen	108	5.5.6.51	Studiengebühren 121
5.3.5 Abgeltungswirkung	108	5.5.6.52	Trinkgelder 122
5.4 Behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale	108	5.5.6.53	Umzugskosten 122
5.5 Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art	108	5.5.6.54	Unterhaltsleistungen 122
5.5.1 Antragsmöglichkeiten	108	5.5.6.55	Verbraucherinsolvenzverfahren 122
5.5.2 Außergewöhnliche Belastungen bei Ehegatten/Lebenspartnern	109	5.5.6.56	Vermögensverluste 122
5.5.3 Allgemeine Abzugsvoraussetzungen	109	5.5.6.57	Wildtierschäden 122
5.5.4 Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten	110	5.5.6.58	Zwischenheimfahrten 122
5.5.4.1 Allgemeine Grundsätze	110	6. Anlage Unterhalt 2023 für die Geltendmachung von Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen	123
5.5.4.2 Einzelfälle zum »qualifizierten Nachweis«	111	6.1 Vorbemerkungen	123
5.5.5 Zumutbare Belastung	112	6.2 Unterhalt für bedürftige Personen	123
5.5.6 Einzelfälle außergewöhnlicher Belastungen (ABC)	112	6.3 Angaben zum Haushalt, in dem die unterstützte(n) Person(en) lebte(n)	124
5.5.6.1 Adoption	112	6.4 Höchstbetrag für Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG	125
5.5.6.2 Anonyme Alkoholiker	113	6.5 Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Personen	128
5.5.6.3 Asbestsanierung	113	6.6 Angaben zur unterstützten Person	129
5.5.6.4 Asyl	113	6.6.1 Haushaltszugehörigkeit der unterstützten Person	130
5.5.6.5 Auflagen	113	6.6.2 Angaben zu Kindern	130
5.5.6.6 Aussiedlung	113	6.6.3 Wahlrecht bei Ehegatten/Lebenspartnern	130
5.5.6.7 Außenseitermethoden	113	6.6.4 Unterstützung des Ehegatten/Lebenspartners	130
5.5.6.8 Aussteuer	113	6.6.5 Unterstützung der Kindesmutter/des Kindesvaters	130
5.5.6.9 Ayur-Veda-Behandlung	113	6.6.6 Unterstützung nicht unterhaltsberechtigter Personen	130
5.5.6.10 Behindertengerechte Ausstattung	113	6.6.7 Angaben zum Vermögen der unterstützten Person	132
5.5.6.11 Bekleidung und Ernährung	114	6.6.8 Unterhaltserklärung	132
5.5.6.12 Bestattungskosten	114	6.7 Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person	132
5.5.6.13 Besuchsfahrten	114	6.8 Beiträge zu Basis-Kranken- und gesetzlichen Pflegeversicherungen	133
5.5.6.14 Betreuer	115	6.9 Angaben zu weiteren unterhaltsleistenden Personen	134
5.5.6.15 Betreute Wohngemeinschaft	115	6.10 Weitere unterstützte Personen	134
5.5.6.16 Betrug	115	7. Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen 2023	135
5.5.6.17 Darlehen	115	7.1 Vorbemerkungen	135
5.5.6.18 Diätverpflegung	115	7.2 Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer	135
5.5.6.19 Ehescheidung	115	7.3 Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse	136
5.5.6.20 Eigene Pflegeaufwendungen	115	7.3.1 Begriff	136
5.5.6.21 Eltern-Kind-Verhältnis	116		
5.5.6.22 Ergänzungspflegervergütung	116		
5.5.6.23 Erpressungsgelder	116		
5.5.6.24 Fachliteratur	116		
5.5.6.25 Fahrtkosten behinderter Menschen	116		
5.5.6.26 Fahrzeugschenkung	116		
5.5.6.27 Formaldehydemission	116		
5.5.6.28 Frischzellenbehandlung	116		
5.5.6.29 Führerscheinkosten	116		
5.5.6.30 Geburt	116		

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite		
7.3.2	Mehrere Beschäftigungsverhältnisse	136	9.2.3.2	Maßgebendes Monatsprinzip	152
7.3.3	Geringfügige Beschäftigung	136	9.2.3.3	Annexsteuern	152
7.3.4	Beschäftigungsverhältnisse in nicht inländischen Haushalten	136	9.2.4	Günstigerprüfung	152
7.3.5	Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen/dem Lebenspartner	136	9.2.4.1	Prüfung der Steuerfreistellung	152
7.4	Haushalt des Steuerpflichtigen	136	9.2.4.2	Zivilrechtlicher Ausgleich	153
7.4.1	Allgemeines	136	9.2.4.3	Kindergeldanspruch für Ausländer	153
7.4.2	Wohnen in einem Heim	136	9.2.4.4	Vergleichbare Leistungen für Kinder	154
7.4.3	Weitere Haushalte	137	9.2.4.5	Günstigerprüfung in Übertragungsfällen	154
7.4.4	Zubehörräume, Außenanlagen	137	9.3	Angaben zu Kindern	155
7.4.5	Wohnungswechsel, Umzug	137	9.3.1	Allgemeine Angaben	155
7.5	Haushaltsnahe Dienstleistungen	137	9.3.2	Kindergeldanspruch	155
7.5.1	Begünstigte Tätigkeiten	137	9.3.3	Auslandskinder	155
7.5.2	Personenbezogene Dienstleistungen	138	9.4	Begünstigte Kindschaftsverhältnisse	156
7.5.3	Dienstleistungen auf öffentlichem Gelände	138	9.4.1	Leibliche Kinder	156
7.5.4	Pflege- und Betreuungsleistungen	138	9.4.2	Adoptivkinder	156
7.5.5	Vergleichbare Dienstleistungen mit einer Haushaltshilfe	139	9.4.3	Pflegekinder	156
7.6	Handwerkerleistungen	139	9.4.4	Enkelkinder	157
7.6.1	Begünstigte Tätigkeiten	139	9.4.5	Stiefkinder	157
7.6.2	Einzelfälle aus der Rechtsprechung	139	9.5	Halbteilungsgrundsatz und Ausnahmen	157
7.6.3	Beauftragtes Unternehmen	140	9.5.1	Halbteilungsgrundsatz	157
7.6.4	Neubau- und Erweiterungsmaßnahmen	140	9.5.2	Ausnahmen vom Halbteilungsgrundsatz	157
7.6.5	Gutachtertätigkeiten	140	9.6	Minderjährige Kinder	158
7.6.6	Öffentlich geförderte Maßnahmen	140	9.7	Volljährige Kinder	158
7.7	Anspruchsberechtigte	141	9.7.1	Allgemeines	158
7.8	Ausschluss der Steuerermäßigung	142	9.7.2	Altersgrenze	158
7.9	Umfang der begünstigten Aufwendungen	142	9.7.3	Berücksichtigungsgründe	158
7.9.1	Arbeitsentgelt	142	9.7.3.1	Angaben in der Anlage Kind	158
7.9.2	Arbeitskosten, Materialkosten	142	9.7.3.2	Gesetzliche Tatbestände	158
7.9.3	Versicherungsleistungen	143	9.7.3.3	Arbeitsuchende Kinder	159
7.9.4	Zahlungszeitpunkt	143	9.7.3.4	Kinder in Berufsausbildung	159
7.9.5	Dienst- oder Werkswohnung	143	9.7.3.5	Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten	161
7.9.6	Altenteilerwohnung	143	9.7.3.6	Kinder ohne Ausbildungsplatz	161
7.10	Nachweise	143	9.7.3.7	Kinder, die einen freiwilligen Dienst leisten	162
7.11	Mehrfache Inanspruchnahme der Steuerermäßigung	144	9.7.3.8	Behinderte Kinder	163
7.12	Haushaltsbezogene Inanspruchnahme der Höchstbeträge	144	9.7.4	Erwerbstätigkeit	165
7.13	Anrechnungsüberhang	146	9.7.4.1	Ausschluss von Kindern aufgrund einer Erwerbstätigkeit	165
8.	Anlage Energetische Maßnahmen 2023	147	9.7.4.2	Abschluss erstmalige Berufsausbildung oder Erststudium	165
8.1	Vorbemerkungen	147	9.7.4.3	Erwerbstätigkeit	167
8.2	Begünstigtes Objekt	147	9.8	Übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge	168
8.3	Eigene Aufwendungen für energetische Maßnahmen	148	9.8.1	Abzugsvoraussetzungen	168
8.4	Installation eines Gas-Brennwertkessels	149	9.8.2	Angaben in den Vordrucken	168
8.5	Abzug als außergewöhnliche Belastungen	149	9.8.2.1	Beiträge zur inländischen Kranken- und Pflegeversicherung	169
8.6	Energetische Maßnahmen aus den Vorjahren	149	9.8.2.2	Beiträge zur ausländischen Kranken- und Pflegeversicherung	169
8.7	Angaben zu Miteigentumsanteilen	149	9.9	Übertragung der Freibeträge für Kinder	169
8.8	Steuerermäßigung bei gesonderter und einheitlicher Feststellung	149	9.9.1	Übertragung auf den anderen Elternteil	169
9.	Anlage Kind 2023 – Angaben zu Kindern	151	9.9.1.1	Barunterhaltsverpflichtung	169
9.1	Vorbemerkungen	151	9.9.1.2	Fehlende Unterhaltsverpflichtung	170
9.2	Familienleistungsausgleich	151	9.9.1.3	Freistellung von der Unterhaltsverpflichtung	170
9.2.1	Staatliche Leistungen für Kinder	151	9.9.1.4	Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz	170
9.2.2	Kindergeld	151	9.9.1.5	Antrag auf Übertragung des Kinderfreibetrags	170
9.2.3	Freibeträge für Kinder	152	9.9.1.6	Getrennte Übertragung der Freibeträge für Kinder	170
9.2.3.1	Höhe der Freibeträge	152	9.9.1.7	Keine einvernehmliche Übertragung	171
			9.9.1.8	Folgewirkungen der Übertragung	171
			9.9.2	Übertragung auf Stief- oder Großeltern	171
			9.10	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	171
			9.10.1	Höhe und Abzugsvoraussetzungen	171
			9.10.2	Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen	172

	Seite		Seite
9.10.3	173	11.3.2	186
9.10.4	173	11.3.3	187
9.10.5	174	11.3.4	187
9.11		11.3.5	187
Freibetrag zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung	174	11.3.6	188
9.11.1	174	11.4	188
9.11.2	174	11.4.1	188
9.11.3	174	11.4.2	189
9.11.4	174	11.4.3	190
9.12	175	11.4.4	190
Schulgeld für den Besuch einer Privatschule	175	11.4.5	190
9.12.1	175	11.5	190
9.12.2	175	Ermäßigt zu besteuernde außerordentliche Einkünfte	190
9.12.3	175	11.5.1	190
9.12.4	175	11.5.2	191
9.12.5	176	11.5.3	191
9.12.6	176	11.5.3.1	191
9.13	176	11.5.3.2	191
Übertragung des Behinderten-/Hinterbliebenen-Pauschbetrags	176	11.5.3.3	192
9.14	177	11.5.3.4	192
Übertragung der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale	177	11.5.3.5	192
9.15	177	11.5.3.6	193
Kinderbetreuungskosten	177	11.5.3.7	193
9.15.1	177	11.5.4	194
9.15.2	178	11.5.5	194
9.15.2.1	178	11.6	194
9.15.2.2	178	Steuerpflichtiger Arbeitslohn ohne Steuerabzug	194
9.15.2.3	179	11.7	195
9.15.2.4	179	Steuerfrei erhaltene Aufwandsentschädigungen/Einnahmen	195
9.15.3	179	11.8	196
9.15.4	179	Lohn- und Einkommensersatzleistungen	196
10.	181	11.8.1	196
Anlage Sonstiges 2023	181	11.8.2	196
10.1	181	11.9	196
Vorbemerkungen	181	Steuerfreier Arbeitslohn bei Auslandstätigkeiten	196
10.2	181	11.10	197
Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer	181	Sonderregelungen zu Grenzpendlern/Grenzgängern	197
10.3	181	11.10.1	197
Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter	181	11.10.2	197
10.4	181	11.11	198
Spendenvortrag	181	Werbungskosten – Allgemeine Grundsätze	198
10.5	182	11.11.1	198
Verlustabzug	182	11.11.2	198
10.5.1	182	11.11.3	199
10.5.2	182	11.11.4	199
10.5.3	183	11.11.5	199
10.5.4	183	11.11.6	199
10.5.5	183	11.11.7	199
10.5.6	183	11.11.7.1	199
10.6	184	11.11.7.2	200
Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten	184	11.11.7.3	200
10.7	184	11.11.7.4	200
Freibetrag für bestandsgeschützte Alt-Anteile an Investmentfonds	184	11.12	200
10.8	184	Entfernungspauschale	200
Antrag zur Aufteilung der Abzugsbeträge bei Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern	184	11.12.1	200
10.9	185	11.12.2	201
Forschungszulage	185	11.12.2.1	201
11.	186	11.12.2.2	202
Anlage N 2023 – Angaben zum Arbeitslohn und zu Werbungskosten	186	11.12.2.3	203
11.1	186	11.12.2.4	203
Vorbemerkungen	186	11.12.2.5	204
11.2	186	11.12.2.6	204
Elektronische Lohnsteuerbescheinigung (eDaten)	186	11.12.2.7	205
11.3	186		
Arbeitslohn und einbehaltene Steuerabzugsbeträge	186		
11.3.1	186		
Arbeitslohnbegriff	186		

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
11.12.2.8	205	11.15.3	Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung 225
11.12.2.9	205	11.15.3.1	Auslegung durch die Rechtsprechung 225
11.12.2.10	206	11.15.3.2	Bestimmung des Tätigkeitsmittelpunkts 225
11.12.2.11	206	11.15.3.3	Mehrere Tätigkeiten, einschließlich Nebentätigkeiten 226
11.12.2.12	206	11.15.3.4	Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Personen 226
11.12.2.13	207	11.15.3.5	Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers 226
11.12.3	208	11.15.3.6	Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in Zeiten der Nichtbeschäftigung 227
11.12.4	208	11.15.4	Häusliches Arbeitszimmer 227
11.12.5	209	11.15.4.1	Begriffsdefinition 227
11.12.5.1	209	11.15.4.2	Keller- und Dachräume 227
11.12.5.2	209	11.15.4.3	Abgrenzung häusliches oder außerhäusliches Arbeitszimmer 227
11.12.5.3	209	11.15.4.4	Lagerräume 228
11.12.6	210	11.15.4.5	Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers 228
11.12.7	210	11.15.5	Ausstattung des Arbeitszimmers, Einrichtungsgegenstände 228
11.12.7.1	210	11.15.6	Berufsausbildung und Weiterbildung im Arbeitszimmer 228
11.12.7.2	211	11.15.7	Berufliche Nutzung 229
11.12.7.3	211	11.15.8	Abzugsfähige Aufwendungen 229
11.12.7.4	212	11.15.9	Drittaufwand 230
11.12.7.5	212	11.15.9.1	Miteigentum am Gebäude 230
11.12.7.6	213	11.15.9.2	Aufwendungen des Nichteigentümers 230
11.12.7.7	213	11.15.9.3	Mietwohnungen 230
11.12.8	214	11.15.9.4	Drittaufwand bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften 231
11.12.8.1	214	11.15.10	Berechnungsgrundlagen 231
11.12.8.2	214	11.15.11	Aufwandsentschädigung und Arbeitszimmer 231
11.12.8.3	214	11.15.12	Aufzeichnungspflichten beim Arbeitszimmer 231
11.12.8.4	214	11.16	Tagespauschale bei Tätigkeit im Homeoffice 231
11.12.8.5	215	11.16.1	Rechtliche Lage ab VZ 2023 231
11.12.8.6	215	11.16.2	Geltendmachung der Tagespauschale 232
11.12.9	215	11.16.3	Vorliegen eines anderen Arbeitsplatzes 232
11.12.10	215	11.16.4	Mehrere Tätigkeiten 233
11.12.10.1	215	11.17	Fortbildungskosten 234
11.12.10.2	216	11.17.1	Allgemeine Grundsätze 234
11.12.10.3	216	11.17.2	Abgrenzung zu Berufsausbildungskosten 234
11.12.11	216	11.17.3	Ausbildungsdienstverhältnis 234
11.12.12	217	11.17.4	Zweitstudium 234
11.12.13	217	11.17.5	Promotionskosten 235
11.13	218	11.17.6	Sprachkurse 235
11.14	219	11.17.7	Umschulungsmaßnahmen 235
11.14.1	219	11.17.8	Weitere Einzelfälle von Fortbildungskosten 236
11.14.2	219	11.17.9	»Gemischte« Fortbildungsveranstaltungen 236
11.14.3	219	11.17.10	Abziehbare Aufwendungen 236
11.14.4	219	11.17.11	Vollzeitige Bildungsmaßnahmen 237
11.14.5	220	11.17.12	Anrechnung von steuerfreien Ersatzleistungen 237
11.14.5.1	220	11.18	Weitere Werbungskosten 237
11.14.5.2	221	11.18.1	Allgemeines 237
11.14.5.3	221	11.18.2	Flug- und Fahrkosten bei Wegen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 238
11.14.5.4	222	11.18.3	Weitere Werbungskosten (ABC) 238
11.14.5.5	222	11.18.3.1	Aktienoptionen 238
11.14.5.6	222	11.18.3.2	Arbeitsgerichtlicher Vergleich 238
11.14.5.7	222	11.18.3.3	Ausgleichszahlungen bei beamtenrechtlicher Versorgung 238
11.14.5.8	222	11.18.3.4	Berufskrankheiten 238
11.14.5.9	222	11.18.3.5	Beteiligungsverluste am Unternehmen des Arbeitgebers 238
11.14.5.10	223	11.18.3.6	Bewerbungskosten 238
11.14.5.11	223	11.18.3.7	Bewirtungskosten 239
11.14.5.12	223	11.18.3.8	Bürgerschaftsverpflichtungen 239
11.14.5.13	223		
11.14.5.14	223		
11.14.5.15	223		
11.14.5.16	224		
11.15	224		
11.15.1	224		
11.15.2	224		

	Seite		Seite
11.18.3.9	240	12.3.3	259
11.18.3.10	240	12.3.4	260
11.18.3.11	240	12.3.5	260
11.18.3.12	241	12.3.6	260
11.18.3.13	241	12.4	Begründung der doppelten Haushaltsführung
11.18.3.14	241	12.5	Eigener Hausstand
11.18.3.15	241	12.5.1	Unterhalten eines Hausstands am Lebensmittel-
11.18.3.16	241		punkt
11.18.3.17	241	12.5.2	Beteiligung an der Haushaltsführung
11.18.3.18	241	12.5.3	Angaben zum eigenen Hausstand
11.18.3.19	241	12.6	Beendigung der doppelten Haushaltsführung
11.18.3.20	241	12.7	Abziehbare Aufwendungen
11.18.3.21	242	12.7.1	Doppelte Haushaltsführung oder Entfernungspauschale (Wahlrecht)
11.18.3.22	242	12.7.2	Ausschluss des Fahrtkostenabzugs
11.18.3.23	242	12.7.3	Fahrtkosten zu Beginn und am Ende
11.18.3.24	242	12.7.4	Familienheimfahrten
11.18.3.25	243	12.7.5	Unterkunft/Zweitwohnung am Ort der ersten
11.18.3.26	244		Tätigkeitsstätte
11.18.3.27	245	12.7.5.1	Höchstbetrag für Unterkunfts-kosten im Inland
11.18.3.28	245	12.7.5.2	Abziehbare Unterkunfts-kosten
11.18.3.29	245	12.7.5.3	Unterkunfts-kosten im Ausland
11.18.3.30	246	12.7.6	Verpflegungsmehraufwendungen
11.18.3.31	246	12.7.6.1	Abzugsgrundsätze
11.18.3.32	246	12.7.6.2	Dreimonatsfrist
11.18.3.33	246	12.7.6.3	Verpflegungspauschbeträge
11.18.3.34	246	12.7.7	Sonstige Aufwendungen
11.19	Reisekosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten	12.7.7.1	Einrichtungsgegenstände, Hausrat
11.19.1	246	12.7.7.2	Telefonkosten
11.19.2	246	12.7.7.3	Umzugskosten
11.19.3	247	12.7.7.4	Vorfälligkeitsentschädigung
11.19.4	247	12.8	Weitere doppelte Haushaltsführungen
11.19.4.1	247	12.9	Steuerfreie Ersatzleistungen
11.19.4.2	247	13.	Anlage N-AUS 2023 – Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
11.19.4.3	248	13.1	Vorbemerkungen
11.19.4.4	248	13.2	Steuerfreistellungen für die Auslandstätigkeit
11.19.4.5	248	13.2.1	Steuerfreistellung nach den DBA
11.19.4.6	249	13.2.1.1	Allgemeine Grundsätze
11.19.4.7	250	13.2.1.2	Rückfallklausel
11.19.5	250	13.2.1.3	Auskunfts-austausch
11.19.5.1	250	13.2.2	Sonstige zwischenstaatliche Übereinkommen (ZÜ)
11.19.5.2	251	13.2.3	Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses (ATE)
11.19.5.3	251	13.2.4	Steueranrechnung bei ausländischem Arbeitslohn
11.19.5.4	251	13.3	Allgemeine Angaben
11.19.5.5	252	13.3.1	Ansässigkeit
11.19.5.6	252	13.3.2	Arbeitgeber/Sitz der Geschäftsleitung
11.19.5.7	254	13.3.3	Art der Tätigkeit, Aufenthaltstage
11.19.6	254	13.3.4	Arbeitgeberbegriff i. S. des DBA
11.19.6.1	254	13.4	Angaben zum Arbeitslohn
11.19.6.2	255	13.5	Rechnerische Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns
11.19.6.3	255	13.5.1	Arbeitslohn nach DBA
11.19.6.4	255	13.5.2	Arbeitslohn nach ATE
11.19.6.5	256	13.6	Steuerbefreiung aufgrund sonstiger ZÜ
11.19.6.6	256	13.7	Werbungskosten zu steuerfreiem Arbeitslohn nach DBA/ATE/ZÜ
11.19.6.7	256	13.8	Besondere Lohnbestandteile
11.19.7	256	13.9	Steuerfreier Arbeitslohn nach DBA in Sonderfällen
11.20	Werbungskosten in Sonderfällen		
12.	Anlage N-Doppelte Haushaltsführung 2023		
12.1	Vorbemerkungen		
12.2	Vorliegen eines doppelten Haushalts		
12.3	Berufliche Veranlassung		
12.3.1	258		
12.3.2	259		

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
14. Anlage KAP 2023 für Einkünfte aus Kapitalvermögen	277	14.7.5	Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräußerung von Aktien 290
14.0 Vorbemerkung	277	14.7.6	Verluste aus Termingeschäften 290
14.1 Einkünfte aus Kapitalvermögen	277	14.7.7	Einschränkung der Verlustverrechnung 290
14.1.1 Überblick über die Kapitalerträge	277	14.7.8	Steuererstattungszinsen 291
14.1.2 Kapitalertragsteuer von 25 %	278	14.8 Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen	291
14.1.3 Solidaritätszuschlag	279	14.8.1	Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG 291
14.1.4 Kirchensteuer	279	14.8.2	Kapitalerträge aus stiller Gesellschaft, partiari-
14.1.5 Nießbrauch bei Einkünften aus Kapitalvermögen	279		schen Darlehen und sonstigen Kapitalforderungen 291
14.1.5.1 Zuwendungsnießbrauch	279	14.8.3	Gewinn aus der Veräußerung oder Einlösung
14.1.5.2 Vorbehalts- und Vermächtnisnießbrauch	279		von Kapitalanlagen 292
14.2 Antrag auf Günstigerprüfung	279	14.8.4	Kapitalerträge aus Lebensversicherungen 292
14.3 Überprüfung des Steuereinhalts	280	14.8.5	Erträge aus Unternehmensbeteiligungen 292
14.4 Kirchensteuerpflicht	280	14.9 Bezüge und Einnahmen i. S. des § 32 d Abs. 2 Nr. 4 EStG	293
14.5 Kapitalerträge im Einzelnen	280	14.10 Einkünfte aus Spezial-Investmentanteilen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG	293
14.5.1 Dividenden und ähnliche Erträge und Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften	281	14.11 Ermäßigte Besteuerung	293
14.5.2 Kapitalerträge aus Investmentanteilen	281	14.12 Steuerabzugsbeträge	293
14.5.3 Dividenden und ähnliche Erträge aus Aktien einer REIT-AG	281	14.13 Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen	293
14.5.4 Erträge aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter	282	14.14 Solidaritätszuschlag	294
14.5.5 Erträge aus einem partiarischen Darlehen	282	14.15 Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG	294
14.5.6 Erträge aus Lebensversicherungen	282	14.16 Kürzungsbetrag nach § 11 AStG	294
14.5.6.1 Vertragsabschluss vor dem 1.1.2005 (Altverträge)	282	14.17 Familienstiftungen nach § 15 AStG	294
14.5.6.2 Vertragsabschluss nach dem 31.12.2004 (Neuverträge)	283	14.18 Steuerstundungsmodelle	294
14.5.7 Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art	283	15. Anlage KAP-BET 2023 für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die gesondert und einheitlich festgestellt werden	295
14.5.7.1 Zinsen aus Sparguthaben	283	15.0 Vorbemerkung	295
14.5.7.2 Sparschuldverschreibungen und Sparbriefe	284	15.1 Angaben zur Beteiligung	295
14.5.7.3 Anleihen	284	15.2 Kapitalerträge mit inländischem Steuerabzug	295
14.5.7.4 Zero Coupon Bonds (Nullkupon-Anleihen)	284	15.3 Kapitalerträge ohne inländischen Steuerabzug	295
14.5.7.5 Stückzinsen	284	15.4 Kapitalerträge, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen	295
14.5.7.6 Finanzinnovationen	285	15.5 Steuerabzugsbeträge	295
14.5.7.7 Zinsen aus Instandhaltungsrücklagenkonten	285	15.6 Kürzungsbetrag nach § 11 AStG	295
14.5.7.8 Zinsen aus Mietkautionen	285	16. Anlage KAP-INV 2023 für Investorterträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterliegen haben	296
14.5.7.9 Steuererstattungszinsen	285	16.0 Vorbemerkung	296
14.5.7.10 Optionsscheine	285	16.1 Besteuerung der Investorterträge ab 01.01.2018	296
14.5.8 Stillhalterprämien	285	16.2 Ausschüttungen nach § 2 Abs. 11 InvStG	296
14.5.9 Termingeschäfte	285	16.3 Vorabpauschale nach § 18 InvStG	297
14.6 Kapitalerträge, die dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben	286	16.4 Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Investmentanteilen	297
14.6.1 Kapitalerträge	286	16.5 Zwischengewinne nach dem Investmentsteuergesetz 2004	297
14.6.2 Veräußerungsvorgänge	287	16.6 Ermittlung der Vorabpauschalen	297
14.6.3 Gewinne aus Aktienveräußerungen	287	16.7 Ermittlung der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Investmentanteilen	298
14.6.4 Einkünfte aus Stillhalterprämien und Termingeschäften	287	17. Anlage R 2023 für Renten und andere Leistungen	299
14.6.5 Gewinne aus der Veräußerung bestandsgeschützter Alt-Anteile	287	17.0 Vorbemerkung	299
14.6.6 Ersatzbemessungsgrundlage i. S. des § 43 a Abs. 2 Satz 7, 10, 13 und 14 EStG	287		
14.6.7 Nicht ausgeglichene Verluste	288		
14.6.8 Nicht ausgeglichene Verluste aus der Veräußerung von Aktien	288		
14.6.9 Verluste aus Termingeschäften	289		
14.6.10 Einschränkung der Verlustverrechnung	289		
14.6.11 Sparer-Pauschbetrag	289		
14.7 Kapitalerträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben	289		
14.7.1 Inländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug	290		
14.7.2 Ausländische Kapitalerträge ohne Steuerabzug	290		
14.7.3 Gewinne aus Aktienveräußerungen	290		
14.7.4 Nicht ausgeglichene Verluste	290		

	Seite		Seite
17.1	299	20.4	319
17.2	300	20.5	319
17.3	301	20.6	319
17.4	304	20.6.1	319
17.5	304	20.6.2	320
17.6	306	20.6.3	320
17.7	307	20.6.4	321
17.8	307	20.7	321
18.	308	20.8	321
18.0	308	20.9	321
18.1	308	20.9.1	322
18.2	310	20.9.2	324
19.	311	20.9.3	326
19.0	311	20.9.4	327
19.1	311	20.9.5	328
19.2	311	20.9.6	328
19.3	312	20.9.7	328
19.4	314	21.	329
19.5	314	21.1	329
19.6	315	21.2	329
19.7	317	21.2.1	329
19.8	317	21.2.2	331
20.	318	21.2.3	333
20.1	318	21.3	335
20.2	318	21.3.1	335
20.3	319	21.3.1.1	336
		21.3.1.1.1	336
		21.3.1.1.2	336
		21.3.1.1.3	337
		21.3.1.1.4	338
		21.3.1.1.5	338
		21.3.1.2	338
		21.3.2	339
		21.4	339
		21.5	340
		21.6	340
		21.7	340
		21.8	341
		21.9	342
		21.10	344
		21.10.1	344
		21.10.2	345
		21.10.3	345
		21.10.4	345
		21.10.5	346
		21.10.6	346
		21.10.7	346

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite		
21.10.8	Ausscheiden eines Kommanditisten mit einem nicht verrechneten Verlust	346	21.19	Einkommen der Organgesellschaft bei Gewinnabführungsverträgen	377
21.10.9	Vergleichbare Unternehmer (§ 15 a Abs. 5 EStG)	346	21.20	Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen	378
21.10.10	Übergangsvorschriften	347	21.21	Investitionsabzugsbeträge nach § 7 g EStG	378
21.10.11	Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto	347	21.22	Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus gewerblicher Tierzucht, gewerblicher Tierhaltung und gewerblichen Termingeschäften	378
21.10.12	Sinngemäße Anwendung des § 15 a EStG bei anderen Einkunftsarten	347	21.23	Abzugsbeschränkung bei Verlusten aus Beteiligungen an einer REIT-AG, anderen REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen	379
21.11	Steuerstundungsmodelle	347	21.24	Zinsschranke	379
21.12	Teileinkünfteverfahren	348	22.	Anlage S 2023 für Einkünfte aus selbständiger Arbeit	380
21.13	Veräußerungsgewinne bei der Veräußerung von Vermögen an eine REIT-AG oder an einen Vor-REIT	349	22.0	Vorbemerkung	380
21.14	Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG	349	22.1	Freiberufliche Tätigkeit	380
21.15	Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne	350	22.2	Gewinnermittlungsarten	387
21.16	Steuerfreie Sanierungsgewinne i. S. d. § 3 a EStG	350	22.2.1	Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG	387
21.17	Steuerermäßigung wegen Gewerbesteuer	350	22.2.2	Wechsel der Gewinnermittlungsart	388
21.18	Veräußerungsgewinne	353	22.3	Pauschsätze für Betriebsausgaben	389
21.18.1	Begriffe »Veräußerung« und »Aufgabe«	353	22.4	Gesonderte Feststellung von Einkünften	390
21.18.2	Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG	355	22.5	Sonstige selbständige Arbeit	390
21.18.2.1	Vor dem 1.1.1996	355	22.6	Teileinkünfteverfahren	390
21.18.2.2	Nach dem 31.12.1995	356	22.7	Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 4 UmwStG	390
21.18.3	Folgerungen bei Erbauseinandersetzung	357	22.8	Leistungsvergütungen als Beteiligter einer Wagniskapitalgesellschaft	390
21.18.3.1	Mitunternehmerschaft	357	22.9	Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nach § 34 a EStG	391
21.18.3.2	Abfindungsleistungen	357	22.10	Steuerfreie Sanierungsgewinne i. S. d. § 3 a EStG	391
21.18.3.3	Realteilung ohne Abfindungszahlung	357	22.11	Veräußerungsgewinne	391
21.18.3.4	Übertragung auf Miterben	358	22.11.1	Allgemeine Ausführungen	391
21.18.3.5	Mischvermögen	358	22.11.2	Teileinkünfteverfahren	392
21.18.3.6	Erbprätendent	358	22.11.3	Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne	392
21.18.3.7	Vorweggenommene Erbfolge	358	22.11.4	Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräußerungsgewinne	393
21.18.3.8	Realteilung einer Personengesellschaft	358	22.12	Tarifvergünstigung für außerordentliche Einkünfte	393
21.18.3.9	Unentgeltliche Übertragung	359	22.13	Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen wegen Überentnahmen	394
21.18.3.10	Kaufpreisänderungen	359	22.14	Investitionsabzugsbeträge nach § 7 g EStG	395
21.18.4	Betriebsverpachtung im Ganzen	360	22.15	Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten	395
21.18.4.1	Voraussetzungen für die Verpachtung des Betriebs im Ganzen	360	22.15.1	§ 3 Nr. 26 EStG	395
21.18.4.2	Ermittlung des Gewinns aus der Betriebsverpachtung	361	22.15.2	§ 3 Nr. 26a EStG	397
21.18.4.3	Gewerbesteuer	361	22.15.3	§ 3 Nr. 26b EStG	398
21.18.4.4	Wechsel der Gewinnermittlungsart	361	23.	Anlage 34a 2023 für die Begünstigung nicht entnommener Gewinne	399
21.18.4.5	Erklärung der Aufgabe des Betriebs	361	23.0	Vorbemerkung	399
21.18.5	Veräußerungsgewinn i. S. des § 21 UmwStG	362	23.1	Begünstigungsbetrag	399
21.18.6	Veräußerungsgewinn i. S. des § 22 UmwStG	363	23.2	Nachversteuerung	401
21.18.7	Teileinkünfteverfahren	364	23.3	Übernahme eines nachversteuerungspflichtigen Betrages	404
21.18.8	Ausschluss bei Anwendung von § 6b oder § 6c EStG für bestimmte Veräußerungsgewinne	365			
21.18.9	Ermäßigter Steuersatz für bestimmte Veräußerungsgewinne	365			
21.18.10	Wesentliche Beteiligung an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften	366			
21.18.11	Vermögenszuwachs i. S. des § 6 AStG	374			
21.18.12	Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft nach § 13 UmwStG	375			
21.18.13	Behandlung des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn	375			
21.18.14	Tarifvergünstigung nach § 34 EStG für außerordentliche Einkünfte	375			
21.18.14.1	Ausgangslage	375			
21.18.14.2	Umfang der Tarifvergünstigung	376			
21.18.14.3	Begriff der außerordentlichen Einkünfte	376			
21.18.14.4	Berechnung der Steuer nach der Fünftel-Regelung	377			
21.18.14.5	Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes für bestimmte Veräußerungsgewinne	377			

	Seite		Seite
24. Anlage V 2023 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	405	24.8.12	Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG 423
24.1 Wozu dient die »Anlage V«?	405	24.8.13	Erhöhte Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG und nach dem Schutzbaugesetz 425
24.1.1 Eigentümer	405	24.8.14	Absetzung für Abnutzung für bewegliche Wirtschaftsgüter 425
24.1.2 Andere Nutzungsberechtigte (außer Eigentümer)	405	24.9 Schuldzinsen, Damnum, Erbbauzinsen	425
24.1.3 Vereinfachungsregelung bei vorübergehender Vermietung	405	24.9.1 Schuldzinsen	426
24.1.4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen anderer Einkunftsarten	405	24.9.1.1 Zuordnung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten	426
24.1.5 Ferienwohnungen	406	24.9.1.2 Wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	426
24.1.6 Grundstücke im Ausland	406	24.9.1.3 Weitere Fragen	427
24.1.6.1 Grundstücke in einem EU-/EWR-Staat	406	24.9.2 Damnum (Disagio), Tilgungsstreckungsdarlehen	428
24.1.6.2 Grundstücke in einem Drittstaat	406	24.9.3 Erbbauzinsen und einmalige Aufwendungen des Erbbauberechtigten	429
24.1.7 Vermietung von Zimmern an Feriengäste	406	24.9.4 Schuldzinsen bei dinglichem und schuldrechtlichem Nutzungsrecht	429
24.2 Einkünfte aus dem bebauten Grundstück	407	24.9.5 Geldbeschaffungskosten	430
24.2.1 Einheitswert-Aktenzeichen/Veräußerungs- oder Übertragungsdatum	407	24.9.6 Renten und dauernde Lasten	430
24.2.2 Nutzung des Objekts	407	24.10 Erhaltungsaufwendungen, d. h. Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand – Abgrenzung von den Anschaffungs- und Herstellungskosten	430
24.2.3 Mieteinnahmen (ohne Umlagen)	407	24.10.1 Allgemeine Grundsätze	430
24.2.4 Vereinnahmte Mieten bei Nutzungsrechten	408	24.10.2 Instandsetzungen und Modernisierung im Allgemeinen: Erhaltungsaufwand (Werbungskosten) oder Anschaffungs-/Herstellungskosten?	431
24.2.5 Einnahmen für an Angehörige vermietete Wohnungen (ohne Umlagen)	408	24.10.3 »Anschaffungsnaher Aufwand« – Instandsetzungen und Modernisierung im Besonderen	433
24.2.6 Einnahmen aus umgelegten Neben-/Betriebskosten	409	24.10.3.1 Anschaffungsnaher Herstellungskosten	433
24.2.7 Vereinnahmte Mieten für frühere Jahre und Mietvorauszahlungen aus Baukostenzuschüssen	409	24.10.3.2 Rechtslage nach dem BMF-Schreiben vom 18.7.2003, BStBl I S. 386 und der neueren BFH-Rechtsprechung	433
24.2.8 Einnahmen aus der Vermietung von Garagen, Werbeflächen, Grund und Boden für Kioske usw. sowie erstattete Umsatzsteuer	410	24.10.4 Instandhaltungsaufwendungen bei Nutzungsrechten	436
24.2.9 Vereinnahmte und vom Finanzamt erstattete Umsatzsteuer	410	24.10.4.1 Unentgeltlicher Zuwendungsnißbrauch	436
24.3 Öffentliche Zuschüsse nach dem Wohnraumförderungsgesetz (WoFG) oder zu Erhaltungsaufwendungen, Aufwendungszuschüsse, Guthabenzinsen aus Bausparverträgen und sonstige Einnahmen	410	24.10.4.2 Entgeltlicher Zuwendungsnißbrauch	436
24.3.1 Angaben zu Zuschüssen und sonstigen Einnahmen	410	24.10.4.3 Vorhaltsnißbrauch	436
24.3.2 Summe der Einnahmen und Summe der Werbungskosten	411	24.10.4.4 Vermächtnisnißbrauch	436
24.4 Anteile an Einkünften	411	24.10.4.5 Schuldrechtlich Nutzungsberechtigte	436
24.5 Gesellschaften, Gemeinschaften und ähnliche Modelle i. S. des § 15b EStG	411	24.11 Erhaltungsaufwendungen, die auf bis zu fünf Jahre verteilt werden können (§§ 11a, 11b EStG, § 82b EStDV)	436
24.6 Andere Einkünfte	411	24.12 Sonstige Werbungskosten	437
24.7 Werbungskosten allgemein	411	24.12.1 Grundsteuer, Grundstücksgebühren, Wasser, Heizung, Schornsteinreinigung, Hausversicherungen, Hauswart, Treppenreinigung, Fahrstuhl, Verwaltungskosten	437
24.7.1 Allgemeine Grundsätze	411	24.12.2 Gezahlte Umsatzsteuer	438
24.7.2 Verbilligte Vermietung	414	24.12.3 Sonstiges	438
24.8 Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung = AfA)	414	24.12.4 Aufwendungen für Gärten und Grünanlagen	439
24.8.1 Höhe und Bemessungsgrundlage der AfA	415	24.12.5 Enthaltene Vorsteuerbeträge bei umsatzsteuerpflichtiger Vermietung	439
24.8.2 Höhe der linearen Gebäude-AfA	415	24.12.6 Ermittlung und Zuordnung der Einkünfte	439
24.8.3 Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA	416	24.12.7 Verbilligte Vermietung zu Wohnzwecken	440
24.8.4 Degressive Gebäude-AfA- Gesetzgebung	418	24.13 Zusätzliche Angaben – Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten	440
24.8.5 Außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung des Gebäudes (AfaA)	420	25. Anlage V – FeWo 2023	441
24.8.6 Restwert-AfA	420	25.1 Wozu dient die »Anlage V-FeWo«?	441
24.8.7 Erhöhte Absetzungen nach § 7k EStG für Wohnungen mit Sozialbindung	420	25.2 Allgemeine Angaben	441
24.8.8 Erhöhte Absetzungen nach § 14a BerlinFG	421	25.3 Angaben zur Nutzung	441
24.8.9 Erhöhte Absetzungen nach § 14d BerlinFG	422	25.4 Angaben zu weiteren Ferienwohnungen	442
24.8.10 Anmerkungen allgemein zum BerlinFG und zu § 82a EStDV	422		
24.8.11 Sonderabschreibungen nach § 4 Fördergebietsgesetz FördG	422		

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
26.	Anlage V – Sonstige 2023	443	
26.1	Wozu dient die »Anlage V-Sonstige«?	443	
26.2	Anteile an Einkünften	443	
26.2.1	Allgemeine Angaben	443	
26.2.2	Aufteilung der Einkünfte bei Grundstücksgemeinschaften	443	
26.3	Einkünfte aus Untervermietung von gemieteten Räumen	444	
26.4	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbebauter Grundstücke, von anderem unbeweglichem Vermögen, von Sachinbegriffen sowie aus Überlassung von Rechten	444	
26.4.1	Vermietung und Verpachtung unbebauter Grundstücke	444	
26.4.1.1	Unbebaute Grundstücke und unbewegliches Vermögen	444	
26.4.1.2	Grundstückgleiche Rechte	444	
26.4.1.3	Substanzausbeutebetriebe	444	
26.4.1.4	Verpachtung unbebauter Grundstücke	445	
26.4.1.5	Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen	445	
26.4.2	Vermietung und Verpachtung von anderem unbeweglichem Vermögen	445	
26.4.3	Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen	445	
26.4.4	Überlassung von Rechten	445	
26.5	Ermäßigte Besteuerung	445	
26.6	Steuerstundungsmodelle	445	
27.	Anlage FW 2023 zur Förderung des Wohneigentums	446	
27.1	Wozu dient die Anlage FW?	446	
27.1.1	Lage der Wohnung, Ferien- und Wochenendgebiet	446	
27.1.2	Begünstigter Personenkreis	446	
27.1.3	Eigennutzung	446	
27.1.4	Ausbau und Erweiterung	446	
27.1.5	Tag der Herstellung (= Fertigstellung) und der Anschaffung	446	
27.1.6	Folgeobjekt	447	
27.1.7	Antrag auf Eigenheimzulage	447	
27.1.8	Objektbeschränkung (Objektverbrauch)	447	
27.2	Abzugsbeschränkung nach § 10f EStG	448	
27.2.1	Steuerbegünstigungen nach § 10f Abs. 1 und Abs. 2 EStG	448	
27.2.2	Konkurrenzregelungen	448	
27.3	Vorkostenabzug bei einer nach dem Eigenheimzulagengesetz begünstigten Wohnung (§ 10i EStG)	449	
27.4	Anteile an Steuerbegünstigungen	449	
27.5	Abzugsbetrag nach § 10e EStG	449	
27.6	Nachholung von Abzugsbeträgen	449	
27.6.1	Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten in 2023	449	
27.6.2	Nachholung bisher nicht in Anspruch genommener Abzugsbeträge – allgemein und im Zusammenhang mit nachträglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten	450	
27.7	Steuerermäßigung für Kinder bei Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nach § 10e Abs. 1 bis 5 EStG – Baukindergeld nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG	450	
27.8	Zusätzliche Angaben	452	
28.	Anlage L 2023 für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	453	
28.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	453	
28.2	Liebhäbereibetrieb	455	
28.3	Zurechnung der Einkünfte	456	
28.4	Freibetrag für Land- und Forstwirte	456	
28.5	Sonderregelungen für Land- und Forstwirte in den neuen Bundesländern	456	
28.5.1	Laufende Besteuerung der landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaften (LPG)	456	
28.5.2	Umwandlung und Auflösung von LPG	456	
28.5.3	Laufende Besteuerung der Mitglieder von LPG	456	
28.6	Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft	456	
28.6.1	Gewinnermittlung	456	
28.6.2	Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG)	457	
28.6.3	Einkünfte als Mitunternehmer und bei gesonderter Feststellung für ein Einzelunternehmen	457	
28.6.4	Teileinkünfteverfahren	458	
28.6.5	Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 4 UmwStG	458	
28.6.6	Thesaurierungsbegünstigung nach § 34 a EStG	458	
28.6.7	Steuerfreie Sanierungserträge nach § 3 a EStG	458	
28.7	Begünstigte sonstige Gewinne	458	
28.8	Antrag nach § 13 a Abs. 2 EStG	458	
28.9	Besonderheiten bei bestimmten Veräußerungsgewinnen	459	
28.10	Angaben zu den landwirtschaftlichen Flächen	459	
28.11	Betriebsverpachtung	460	
28.12	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken und immateriellen Wirtschaftsgütern	460	
28.12.1	Veräußerung/Entnahme von Grundstücken	460	
28.12.2	Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden im Beitrittsgebiet	461	
28.12.3	Veräußerung von immateriellen Wirtschaftsgütern	461	
28.13	Tierhaltung	461	
28.13.1	Allgemeines	461	
28.13.2	Abgrenzung der Tierhaltung vom gewerblichen Tierhandel	462	
28.13.3	Abgrenzung von der gewerblichen Tierhaltung	462	
28.13.4	Pensionstiere	462	
28.13.5	Tierhaltungsgemeinschaften	462	
28.14	Nutzungswert von Wohnungen in Baudenkmalen	462	
29.	Anlage 34b 2023 Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen	464	
29.1	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34b EStG	464	
29.2	Bezeichnung des Betriebs	464	
29.3	Berechnungsgrundlagen	464	
29.3.1	Nutzungssatz	464	
29.3.2	Holznutzungen aus volks-/staatswirtschaftlichen Gründen	464	
29.3.3	Holznutzungen infolge höherer Gewalt	464	
29.3.4	Forstschädenausgleichsgesetz	464	
29.3.5	Besondere Schadensereignisse	465	
29.3.6	Maßgebende Holznutzungen infolge höherer Gewalt	465	
29.3.7	Außerordentliche Holznutzung	465	
30.	Anlage 13a 2023 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG)	467	
30.1	Vorbemerkungen	467	
30.2	Allgemeine Angaben	467	
30.3	Gewinnermittlung	468	
30.3.1	Landwirtschaftliche Nutzung	468	

	Seite		Seite
30.3.1.1	468	33.4	Beendigung der Steuerpflicht 483
30.3.1.2	468	33.5	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht 483
30.3.1.3	468	33.5.1	Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag 483
30.3.2	468	33.5.2	Familienbezogene Steuervergünstigungen nach § 1 a EStG 484
30.3.3	469	33.5.3	Angehörige des öffentlichen Dienstes 485
30.3.4	469	33.6	Anzurechnende Steuern 486
30.3.5	469	33.7	Wohnsitz im Ausland 486
30.3.6	470	33.8	Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen 486
30.3.7	470	33.9	Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen 486
30.3.8	470	34.	Hauptvordruck Est 1 C 2023 für beschränkt steuerpflichtige Personen 488
30.4	Ergänzende Angaben zu Rücklagen und stillen Reserven 471	34.1	Vorbemerkungen 488
31.	Anlage AV 13a 2023 Anlagenverzeichnis zur Anlage 13a 472	34.2	Einkommensteuererklärung bei beschränkter Einkommensteuerpflicht 488
31.1	Allgemeines 472	34.2.1	Pflicht zur Erklärungsabgabe 488
31.2	Grund und Boden 472	34.2.2	Antrag auf Behandlung als »unbeschränkt einkommensteuerpflichtig« 489
31.3	Aufwuchs 472	34.2.3	Antragsveranlagung von Arbeitnehmern 489
31.4	Gebäude 473	34.2.4	Steuererklärungsfristen 489
31.5	Immaterielle Wirtschaftsgüter 473	34.2.5	Ermittlung der Einkünfte/Einkommensteuer 489
31.6	Beteiligungen 473	34.3	Art der Erklärung/des Antrags 490
32.	Anlage AUS 2023 für ausländische Einkünfte und Steuern 474	34.4	Steuernummer; zuständige Finanzbehörde 491
32.1	Vorbemerkungen zum Vordruck 474	34.5	Allgemeine Angaben 491
32.2	Berücksichtigung tatsächlich gezahlter ausländischer Steuern 474	34.6	Inländische Einkünfte 491
32.2.1	Allgemeine Ausführungen 474	34.6.1	Grundsätze 491
32.2.2	Ausländische Einkünfte 475	34.6.2	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 491
32.2.3	Anrechnung ausländischer Steuern 475	34.6.3	Einkünfte aus Gewerbebetrieb 492
32.2.4	Berücksichtigung fiktiver ausländischer Steuern 476	34.6.3.1	Inländische Betriebsstätte, ständiger Vertreter 492
32.3	Pauschal zu besteuernde ausländische Einkünfte (§ 34c Abs. 5 EStG) 476	34.6.3.2	Seeschiffe, Luftfahrzeuge 492
32.4	Anrechnung ausländischer Steuer nach § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG 477	34.6.3.3	Künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen 492
32.5	Beteiligung oder Berechtigung im Sinne des Außensteuergesetzes 477	34.6.3.4	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften 493
32.5.1	Hinzurechnungsbesteuerung nach alter Rechtslage 477	34.6.3.5	Sonstige gewerbliche Einkünfte 493
32.5.2	Hinzurechnungsbesteuerung nach neuer Rechtslage 478	34.6.4	Einkünfte aus selbständiger Arbeit 494
32.6	Familienstiftung nach § 15 AStG 478	34.6.5	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 494
32.7	Einschränkung der Verlustverrechnung bei Auslandsverlusten 478	34.6.6	Sonstige Einkünfte 494
32.8	Progressionsvorbehalt bei steuerfreien ausländischen Einkünften 480	34.6.6.1	Leibrenten und Versorgungsleistungen 494
32.9	Verlustberücksichtigung nach § 2 a Abs. 3 und 4 EStG a. F. 480	34.6.6.2	Private Veräußerungsgeschäfte 495
32.10	Nach Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreie außerordentliche Einkünfte 481	34.6.6.3	Abgeordnetenbezüge 495
32.11	Einkünfte i. S. des § 32 b EStG i. V. m. privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG 481	34.6.6.4	Sonstige Leistungen 495
32.12	Auslandsverluste und Progressionsvorbehalt 481	34.6.7	Einkünfte i. S. des § 50 d Abs. 10 EStG 495
33.	Anlage WA-ESt 2023 – Weitere Angaben und Anträge 482	34.6.8	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 495
33.1	Vorbemerkungen 482	34.6.9	Erträge aus Kapitalvermögen 496
33.2	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht 482	34.6.10	»Umgekehrt hybride Rechtsträger« 497
33.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht 482	34.7	Anzurechnende Steuern 497
33.2.2	Beschränkte Steuerpflicht 482	34.7.1	Kapitalertragsteuer, Steuerabzugsbeträge nach § 50 a EStG 497
33.3	Nur zeitweise unbeschränkte Steuerpflicht 482	34.7.2	Beschränkte Anrechnung von Kapitalertragsteuer (§ 36 a EStG) 497
		34.8	Veranlagung nach § 50 Abs. 2 EStG 498
		34.8.1	Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer 498
		34.8.2	Antragsveranlagung bei Steuerabzug nach § 50 a EStG 498
		34.9	Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage 499
		34.10	Sonderausgaben 499
		34.10.1	Versorgungsleistungen 499

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
34.10.2	499	1.6	Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei beweglichen Wirtschaftsgütern 517
34.10.3	500	1.7	Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG) 517
34.10.4	500	1.7.1	Übersicht 517
34.11	500	1.7.2	Allgemeine Grundsätze für die Gebäude-AfA 520
Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen		1.7.2.1	Gebäude und durch Baumaßnahmen entstandene Nutzungsrechte 520
34.12	500	1.7.2.2	Zulässigkeit höherer oder niedrigerer, voller oder anteiliger AfA-Sätze bei Gebäuden und Gebäudeteilen 520
Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuer-gestaltungen		1.7.2.3	Außergewöhnliche Abnutzung bei Gebäuden 520
34.13	500	1.7.2.4	Wechsel der Abschreibungsmethode bei Gebäuden 521
Ergänzende Angaben		1.7.2.5	Nachholung unterlassener AfA und Korrektur überhöhter AfA bei Gebäuden – AfA nach Sonderabschreibungen und nach erhöhten Absetzungen 521
34.13.1	500	1.7.3	AfA im Anschluss an nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Gebäuden – Herstellungskosten für ein neues Gebäude? 522
34.13.1.1	500	1.7.4	Zulässigkeit gesonderter AfA für Gebäudeteile 523
34.13.1.2	501	1.7.4.1	Unselbständige Gebäudeteile 523
34.13.1.3	501	1.7.4.2	Selbständige Gebäudeteile 523
34.13.1.4	501	1.7.4.3	Sonstige selbständige Gebäudeteile 524
34.13.1.5	501	1.7.4.4	Hochwertige Wohngebäude – Schwimmbäder/ Schwimmbahnen, Außenanlagen, Tennisplätze u.Ä.: Marktmiete oder Kostenmiete bis 1998 524
34.13.2	502	1.7.5	Erhöhte Absetzungen für Schutzräume 525
34.13.2.1	502	2.	Betriebsausgaben 2022 526
34.13.2.2	502	2.1	Begriff 526
34.13.2.3	502	2.2	Aufwendungen für Geschenke, Bestechungs- und Schmiergelder 527
34.13.3	502	2.2.1	Aufwendungen für Geschenke 527
Ergänzende Angaben zur Steuererklärung (»Qualifiziertes Freitextfeld«)		2.2.2	Bestechungs- und Schmiergelder 528
34.14	502	2.3	Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, Mitarbeitern und Arbeitskollegen aus unterschiedlichen Anlässen 528
Unterschrift		2.4	Gästehäuser 532
34.15	503	2.5	Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke 533
Mitwirkung bei der Steuererklärung		2.6	Mehraufwendungen für Verpflegung bei Geschäftsreisen und anderen Auswärtstätigkeiten 534
35.	504	2.7	Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale 534
Anlage Mobilitätsprämie 2023		2.7.1	Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Privatfahrten 534
35.1	504	2.7.2	Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung – Entfernungspauschale 537
Vorbemerkungen		2.8	Andere die Lebensführung berührende Ausgaben 538
35.2	504	2.9	Besondere Aufzeichnungen 538
Festsetzung der Mobilitätsprämie		2.10	Pauschalierung 539
35.3	504	2.11	Weitere Betriebsausgaben – praktisch bedeut-same Einzelfälle (ABC) 539
Bemessungsgrundlage und Höhe der Mobilitätsprämie		2.11.1	Berufsbildung/Berufsausbildung 539
35.4	505	2.11.2	Berufsverbände 540
Antragstellung		2.11.3	Bewirtung durch freie Berufe 540
35.5	505	2.11.4	Führerschein 540
Angaben zur Mobilitätsprämie			
36.	506		
Anlage Corona-Hilfen 2023			
36.0	506		
Vorbemerkung			
36.1	506		
Sinn und Zweck			
36.2	506		
Corona-Soforthilfen, Überbrückungshilfen und vergleichbare Zuschüsse			
36.3	507		
Angaben zur Einkommensteuererklärung			
Teil II	509		
Wichtige Steuerersparnis-möglichkeiten 2023			
1.	509		
Absetzungen für Abnutzung 2023			
1.1	509		
Lineare AfA (gleiche Jahresbeträge)			
1.1.1	509		
Investitionsabzugsbetrag zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 1 bis 4 EStG)			
1.1.2	514		
Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG)			
1.2	514		
Degressive AfA (fallende Jahresbeträge)			
1.2.1	515		
Bewegliche Wirtschaftsgüter			
1.2.2	515		
Buchwertabschreibung bei degressiver AfA			
1.2.3	515		
Formelle Voraussetzungen			
1.2.4	515		
Außergewöhnliche Abnutzung und Wechsel der Abschreibungsmethode bei beweglichen Wirtschaftsgütern			
1.3	515		
AfA nach Maßgabe der Leistung			
1.4	516		
AfA eines Wirtschaftsgutes im Jahr der Anschaffung/Herstellung oder Einlage- Ende der AfA durch Veräußerung u.Ä.			
1.5	517		
Nachholung unterlassener AfA			

	Seite		Seite
2.11.5	Gebäude und Grundstücke	540	
2.11.6	Gebäudeabbruch	540	
2.11.7	Geldstrafen, Geldbußen, Anwaltskosten, Gerichtskosten	541	
2.11.7.1	Geldstrafen	541	
2.11.7.2	Aufwendungen für die Strafverteidigung	542	
2.11.7.3	Geldbußen	542	
2.11.7.4	Gerichtskosten	543	
2.11.8	Gewerbesteuer	543	
2.11.9	Kinderbetreuungskosten	543	
2.11.10	Kundschaftessen/Kundschaftstrinken	543	
2.11.11	Sozialversicherung eines Kommanditisten	544	
2.11.12	Spenden	544	
2.11.12.1	Allgemein	544	
2.11.12.2	Sponsorenaufwendungen	544	
2.11.13	Schuldzinsen	544	
2.11.13.1	Zwei-(Mehr-)kontenmodell: § 4 Abs. 4a EStG	544	
2.11.13.2	Zinsschranke	547	
2.11.13.3	Zinshöhenschranke	548	
2.11.14	Steuerberatungskosten	548	
2.11.15	Steuerzahlungen	549	
2.11.16	Umzugskosten	550	
2.11.17	Unfallkosten	550	
2.11.18	Versicherungsbeiträge	550	
2.11.18.1	Haftpflichtversicherung	550	
2.11.18.2	Praxisausfallversicherung	550	
2.11.18.3	Rechtsschutzversicherung	550	
2.11.18.4	Sachversicherung	550	
2.11.18.5	Teilhaberversicherung	550	
2.11.18.6	Unfallversicherung	551	
2.11.19	Versorgungsbeiträge Selbständiger	551	
2.11.20	Zinsen für Steuerschulden, Säumnis- und Verspätungszuschläge, Zwangsgelder, andere Nebenleistungen	551	
2.12	Arbeitsverträge zwischen Ehegatten/ Lebenspartnern	552	
2.13	Gesellschaftsverträge und sonstige Verträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern	554	
2.14	Arbeitsverträge und sonstige Verträge zwischen Eltern und Kindern	556	
3.	Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben 2023 (Sachentnahmen)	558	
4.	Wohneigentumsförderung 2023 – Übersicht	558	
4.0	Vorbemerkung	558	
4.1	Förderung durch Eigenheimzulage	558	
4.1.1	Allgemeine Voraussetzungen	558	
4.1.1.1	Herstellung	558	
4.1.1.2	Anschaffung	558	
4.1.1.3	Rohbau	558	
4.1.1.4	Errichtungsobjekt	558	
4.1.1.5	Zeitpunkt der Fertigstellung oder Anschaffung	558	
4.1.1.6	Einzug	558	
4.1.2	Förderzeitraum	558	
4.1.3	Förderhöhe	559	
4.1.3.1	Eigenheimzulage	559	
4.1.3.1.1	Fördergrundbetrag	559	
4.1.3.1.2	Ökokomponente	560	
4.1.3.1.3	Kinderzulage	560	
4.1.3.2	Genossenschaftsförderung	560	
4.1.4	Förderbeschränkung	560	
4.2	Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, nach § 15b BerlinFG und nach § 34f Abs. 2 und 3 EStG	560	
4.3	Grundförderung nach § 10e EStG	560	
4.3.1	Begünstigter Personenkreis	561	
4.3.2	Begünstigte Objekte: Wohnungen, Ausbauten, Erweiterungen – Erfordernis der Selbstnutzung (Nutzung zu eigenen Wohnzwecken)	562	
4.3.3	Bemessungsgrundlage (Herstellungskosten/ Anschaffungskosten) – Höhe der Grundförderung (Abzugsbetrag) – Abzugszeitraum – unentgelt- licher oder entgeltlicher Erwerb – Miteigentümer	563	
4.3.3.1	Herstellungskosten und Anschaffungskosten	563	
4.3.3.2	Beginn des achtjährigen Abzugszeitraums – Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	566	
4.3.3.3	Unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb ein- schließlich Erbauseinandersetzung und vorweg- genommener Erbfolge – Bedeutung allgemein und auch für § 10e EStG	566	
4.3.3.3.1	Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge	566	
4.3.3.3.2	Gesamtrechtsnachfolge	566	
4.3.3.3.3	Schenkung unter Auflage, Vermächtnis, Erbkauf	566	
4.3.3.3.4	Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge	566	
4.3.3.3.5	Zur Erbauseinandersetzung	566	
4.3.3.3.6	Zur vorweggenommenen Erbfolge	567	
4.3.3.3.7	Bedeutung für § 10e EStG, falls Anschaffungs- kosten vorliegen – teilentgeltlicher Erwerb (gemischte Schenkung)	568	
4.3.3.3.8	Mittelbare Grundstücksschenkung	568	
4.3.3.3.9	Schuldzinsen für Kredite zur Abfindung (Gleich- stellung) von Miterben, zur Erfüllung von Pflicht- teilsverbindlichkeiten und Vermächtnissen sowie aus ähnlichen Anlässen	568	
4.3.3.4	Miteigentum sowie Übergang von der Selbstnut- zung zur Vermietung und umgekehrt	569	
4.3.4	Nachholung nicht ausgenutzter Grundförderung und nachträgliche Herstellungs- oder Anschaf- fungskosten	569	
4.3.5	Ehegatten-Anschaffungsgeschäft	569	
4.3.6	Objektbeschränkung (Objektverbrauch)	569	
4.3.7	Folgeobjekt	570	
4.3.8	Weitere Auswirkungen der Regelung nach § 10e EStG	570	
4.3.8.1	Zuschüsse	570	
4.3.8.2	Verbilligte Darlehen	570	
4.3.8.3	Guthabenzinsen aus Bausparverträgen	571	
4.4	Erhaltungsaufwendungen und Schuldzinsen vor und nach Beginn der Selbstnutzung	571	
4.4.1	Vor Beginn der Selbstnutzung	571	
4.4.2	Nach Beginn der Selbstnutzung	571	
4.5	Förderungswürdige Aufwendungen nach § 10f EStG – Abzug wie Sonderausgaben	571	
4.6	Baukindergeld nach § 34f EStG neben § 10e Abs. 1 bis 5a EStG oder § 15b BerlinFG	571	
4.7	Berücksichtigung bei den Einkommensteuer- Vorauszahlungen und als Freibetrag bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen	572	
4.8	Übergangsregelungen und Ende der Nutzungs- wertbesteuerung	572	
5.	Modernisierungsaufwand (§ 82a EStDV a. F.) 2023: Herstellungskosten und Erhaltungsauf- wand für bestimmte Anlagen und Einrichtungen	558	
6.	Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und Bewertungsfreiheiten 2023	574	
6.1	Bewertungsfreiheit für geringwertige Anlage- güter (§ 6 Abs. 2 EStG)	574	
6.2	Begünstigung von Umweltschutz-Investitionen	575	

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Seite
6.3	Bewertungsfreiheit für Anlagegüter, die der Forschung oder Entwicklung dienen	575	
6.4	Erhöhte Absetzungen und Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw.	575	
6.4.1	Erhöhte Absetzungen für bis 31.12.1990 abgeschlossene Herstellungskosten an bestehenden Baudenkmalen (§ 82 i EStDV)	575	
6.4.2	Erhöhte Absetzungen für nach dem 31.12.1990 abgeschlossene Herstellungskosten an bestehenden Baudenkmalen sowie für Anschaffungskosten auch hinsichtlich früher abgeschlossener Baumaßnahmen (§ 7 i EStG)	575	
6.4.3	Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmal: Erhöhte Absetzungen für Herstellungskosten und Anschaffungskosten (§ 10 f Abs. 1 EStG) – Erhaltungsaufwand (§ 10 f Abs. 2 EStG)	576	
6.4.4	Verteilung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen und bei Gebäuden in Sanierungsgebieten usw. auf zwei bis fünf Jahre (§ 11 b EStG/§ 11 a EStG)	576	
6.5	Einkommensteuerliche Vergünstigungen für Westberlin – Überblick (§§ 14, 14a, 14b, 14c, 14d, 15, 15b BerlinFG)	577	
6.5.1	Vergünstigung nach § 14 BerlinFG – Anlagevermögen einer Berliner Betriebsstätte	577	
6.5.2	Vergünstigung nach § 14 a BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Mehrfamilienhäuser und Eigentumswohnungen	577	
6.5.3	Vergünstigungen nach § 14 b BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Modernisierungsmaßnahmen bei Mehrfamilienhäusern	577	
6.5.4	Vergünstigungen nach § 14 c BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen	577	
6.5.5	Vergünstigungen nach § 14 d BerlinFG (§ 7 k EStG) – Erhöhte Absetzungen für Wohnungen mit Sozialbindung	577	
6.5.6	Vergünstigung nach § 15 BerlinFG – Erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen	577	
6.5.7	Vergünstigung nach § 15 b BerlinFG – Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus	577	
6.6	Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder	577	
7.	Die Besteuerung von Leibrenten und anderen wiederkehrenden Bezügen 2023	579	
7.0	Vorbemerkung	579	
7.1	Begriff	579	
7.2	Besteuerungsanteil oder Ertragsanteil bei privaten Leibrenten	579	
7.3	Private Leibrenten	580	
7.3.1	Lebenslange Leibrenten	580	
7.3.2	Abgekürzte Leibrenten	580	
7.3.3	Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung	580	
7.3.4	Vorbemerkungen zu 7.3.5–7.3.8: Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen	580	
7.3.5	Abgrenzung zwischen unentgeltlicher und entgeltlicher Übertragung	580	
7.3.6	Entgeltliche Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen	581	
7.3.7	Unentgeltliche Übertragung von Betriebs- und Privatvermögen gegen Versorgungsleistungen	582	
7.3.8	Übergangsregelung für Alt-Verträge	585	
7.3.9	Altenteilsleistungen im Zusammenhang mit einer Hofübergabe	585	
7.3.10	Leistungen aufgrund Testaments oder Erbvertrags	585	
7.3.11	Besonderheiten bei Verzicht auf künftigen Erb-/Pflichtteil	586	
7.3.12	Unterhaltsverträge	586	
7.3.13	Schadensersatz-, Unterhalts-, Mehrbedarfs- oder Schmerzensgeldrenten	586	
7.4	Betriebliche Leibrenten	586	
7.4.1	Betriebliche Veräußerungsrente	586	
7.4.2	Betriebliche Versorgungsrenten	587	
7.4.3	Veräußerungswahlrecht	588	
8.	Übersicht über die Besteuerung der wichtigsten Leibrentenarten und anderer wiederkehrender Bezüge bzw. Leistungen 2023	558	
8.1	Private Leibrenten und andere wiederkehrende (private) Bezüge (Leistungen)	558	
8.2	Betriebliche Leibrenten	558	
9.	Wohnungsbauprämien 2023	591	
9.0	Vorbemerkung	591	
9.1	Einkommensgrenzen	591	
9.2	Prämienbegünstigte Aufwendungen	591	
9.3	Höhe der Wohnungsbauprämie	591	
9.4	Höchstbeträge	591	
9.5	Prämienschädliche und prämienschutzschädliche Verfügungen	591	
9.6	Antrag auf Wohnungsbauprämie	592	
10.	Kirchensteuersätze in den einzelnen Ländern 2023	593	
11.	Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne 2023	594	
12.	Gas-/Wärmepreisbremse 2023	596	
12.1	Vorbemerkung	596	
12.2	Besteuerung	596	
12.3	Steuererklärung	596	
12.4	Kritik	596	
13.	Energiepreispauschale 2023	598	
13.0	Vorbemerkung	598	
13.1	Anspruchsberechtigte	598	
13.1.1	Steuerpflichtige mit aktivem Einkommen	598	
13.1.2	Versorgungsempfänger	599	
13.1.3	Rentner	599	
13.1.4	Studierende und Berufsschüler	599	
13.2.	Entstehung des Anspruchs	599	
13.3.	Festsetzung der EPP/Antrag	599	
13.4.	Steuerpflicht der EPP	600	
13.2.	Entstehung des Anspruchs	599	
13.3.	Festsetzung der EPP/Antrag	599	
13.4.	Steuerpflicht der EPP	600	
	Vereinfachtes Schema zur Selbstberechnung der Einkommensteuer 2023	601	
	Einkommensteuertabellen 2023	601	
	Vordruckmuster 2023	633	
	1. Hauptvordruck Est 1 A	635	
	2. Anlage Sonderausgaben	637	
	3. Anlage Vorsorgeaufwand	639	
	4. Anlage AV	643	

	Seite		Seite
5. Anlage Außergewöhnliche Belastungen	645	23. Anlage 34a	697
6. Anlage Unterhalt	647	24. Anlage V	699
7. Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen	651	25. Anlage V-FeWo	703
8. Anlage Energetische Maßnahmen	653	26. Anlage V-Sonstige	705
9. Anlage Kind	657	27. Anlage FW	707
10. Anlage Sonstiges	661	28. Anlage L	709
11. Anlage N	663	29. Anlage 34b	715
12. Anlage N-Doppelte Haushaltsführung	667	30. Anlage 13a	719
13. Anlage N-AUS	669	31. Anlage AV13a	723
14. Anlage KAP	673	32. Anlage AUS	725
15. Anlage KAP-BET	677	33. Anlage WA-EST	729
16. Anlage KAP-INV	679	34. Anlage Hauptvordruck ESt1C	731
17. Anlage R	681	35. Anlage Mobilitätsprämie	735
18. Anlage R-AV / bAV	683	36. Anlage Corona-Hilfen	737
19. Anlage R-AUS	685	37. Anlage Zinsschranke	739
20. Anlage SO	687	38. Anlage U	741
21. Anlage G	691	Stichwortverzeichnis	749
22. Anlage S	695		

Abkürzungsverzeichnis 2023

a. A.	=	anderer Auffassung	BRKG	=	Bundesreisekostengesetz
a. a. O.	=	am angegebenen Ort	BStBl	=	Bundessteuerblatt
abl.	=	ablehnend	BT-Drs.	=	Bundestagsdrucksache
ABl.	=	Amtsblatt der Europäischen Union	Buchst.	=	Buchstabe
Abs.	=	Absatz	BUKG	=	Bundesumzugskostengesetz
abzgl.	=	abzüglich	BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
a. D.	=	außer Dienst	BVG	=	Bundesversorgungsgesetz
ADAC	=	Allgemeiner Deutscher Automobilclub	BvR	=	Registerzeichen beim Bundesverfassungsgericht
a. E.	=	am Ende	BZSt	=	Bundezentralamt für Steuern
AEAO	=	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	bzw.	=	beziehungsweise
a. F.	=	alte (auch: bisher gültige, aber ausgelaufene) Fassung	CHF	=	Schweizer Franken
AfA	=	Absetzung für Abnutzung	DA-KG	=	Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz
AfaA	=	Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung	DB	=	Der Betrieb
AktG	=	Aktiengesetz	DDR	=	Deutsche Demokratische Republik
AltEinkG	=	Alterseinkünftegesetz	DMBiG	=	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung
AltvDV	=	Altersvorsorge-Durchführungsverordnung	d. h.	=	das heißt
AltZertG	=	Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz	DRV	=	Deutsche Rentenversicherung
AnwZpvV	=	Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5 b des Einkommensteuergesetzes	DSGVO	=	Datenschutz-Grundverordnung
AO	=	Abgabenordnung	DStRE	=	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
Art.	=	Artikel	DStZ/E	=	Deutsche Steuerzeitung/Eilnachrichten
AStG	=	Außensteuergesetz	eDaten	=	elektronische Daten
ATAD	=	Anti Tax Avoidance Directive (Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU)	EFG	=	Entscheidungen der Finanzgerichte
ATE	=	Auslandstätigkeitserlass	EGAO	=	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
AufenthG	=	Aufenthaltsgesetz	Eh.	=	Einzelhandel
AÜG	=	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz	EigRentG	=	Eigenheimrentengesetz
AusInvG	=	Auslandsinvestitionsgesetz	EigZulG	=	Eigenheimzulagengesetz
AUV	=	Verordnung über die Umzugskostenvergütung bei Auslandsumzügen (Auslandsumzugskostenverordnung)	EPA	=	Europäisches Patentamt
Az.	=	Aktenzeichen	EPP	=	Energiepreispauschale
BAFA	=	Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle	EPPSG	=	Energiepreispauschalengesetz für Studierende und Berufsfachschüler
BAföG	=	Bundesausbildungsförderungsgesetz	ErbStG	=	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
BAnz AT	=	Amtlicher Teil des Bundesanzeigers	ESanMV	=	Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung
BauGB	=	Baugesetzbuch	ESchG	=	Embryonenschutzgesetz
BB	=	Betriebs-Berater	Est	=	Einkommensteuer
BBauG	=	Bundesbaugesetz	EstDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
BeamtVG	=	Beamtenversorgungsgesetz	EstG	=	Einkommensteuergesetz
BEG	=	Bundesentschädigungsgesetz	EstG-E	=	Einkommensteuergesetz – Entwurf
BEG EM	=	Richtlinie für die Bundesförderung für effiziente Gebäude – Einzelmaßnahmen	EstH	=	Einkommensteuer-Handbuch oder Einkommensteuer-Hinweis
BerlinFG	=	Berlinförderungsgesetz	EstR	=	Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (falls keine andere Angabe)
BetrAVG	=	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz)	EU	=	Europäische Union
BewG	=	Bewertungsgesetz	EUR	=	Euro
BFH	=	Bundesfinanzhof	EuGH	=	Europäische Gerichtshof
BFH-GrS	=	Bundesfinanzhof, Großer Senat	EÜR	=	Einnahmenüberschussrechnung
BFH/NV	=	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH	EWR	=	Europäischer Wirtschaftsraum
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch	EWVG	=	Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz
BGBI	=	Bundesgesetzblatt	FAQ	=	frequently asked questions (Sammlung von Fragen und Antworten)
BGH	=	Bundesgerichtshof	FELEG	=	Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit
BKGG	=	Bundeskindergeldgesetz	f./ff.	=	(und) folgende/fortfolgende
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen	FG	=	Finanzgericht/-e
Brexit-StBG	=	Brexit-Steuerbegleitgesetz	FördG	=	Fördergebietsgesetz
			Forst-SchAusglG	=	Forstschäden-Ausgleichsgesetz
			GBI	=	Gesetzblatt
			GEG	=	Gebäudeenergiegesetz

gem.	=	gemäß	Nr.	=	Nummer/-n
GewSt	=	Gewerbsteuer	NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe
GewStG	=	Gewerbsteuergesetz	o. a.	=	oben angegebene/-r
GG	=	Grundgesetz	o. Ä.	=	oder Ähnliches
ggf.	=	gegebenenfalls	OECD-MA	=	OECD-Musterabkommen
GIZ	=	Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH	OFD	=	Oberfinanzdirektion
GKV	=	gesetzliche Krankenversicherung	o. g.	=	oben genannte/-r
GMBL	=	Gemeinsames Ministerialblatt	OWiG	=	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
grds.	=	grundsätzlich	qm	=	Quadratmeter
GmbHG	=	GmbH-Gesetz	R	=	Richtlinie/-n
GoBD	=	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff	RentEPPG	=	Energiepreispauschalengesetz für Rentner
GrS	=	Großer Senat	rkr.	=	rechtskräftig
GV NRW	=	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen	Rn	=	Randnummer/-n
GVBl. BB	=	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Brandenburg	Rspr.	=	Rechtsprechung
GVöBl. Schl.-H.	=	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Schleswig-Holstein	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	=	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung	SGB	=	Sozialgesetzbuch
HGB	=	Handelsgesetzbuch	s. o.	=	siehe oben
HRG	=	Hochschulrahmengesetz	sog.	=	sogenante/-r
i. d. F.	=	in der Fassung	SolzG	=	Solidaritätszuschlagsgesetz
i. d. R.	=	in der Regel	StAbwG	=	Steueroasen-Abwehrgesetz
IfSG	=	Infektionsschutzgesetz	StEntlG	=	Steuerentlastungsgesetz
i.H	=	in Höhe	StGB	=	Strafgesetzbuch
inkl.	=	inklusive	StMBG	=	Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
InsO	=	Insolvenzordnung	stpfl.	=	steuerpflichtig/-e(m/n/r/s)
InvStG	=	Investmentsteuergesetz	StPO	=	Strafprozessordnung
InvZulG	=	Investitionszulagengesetz	s. u.	=	siehe unten
i. S.	=	im Sinne	Tz	=	Textziffer/-n
i. V.	=	in Verbindung	u. a.	=	unter anderem
JArbSchG	=	Jugendarbeitsschutzgesetz	u. Ä.	=	und Ähnliches
JStG	=	Jahressteuergesetz	u. E.	=	unseres Erachtens
KBV	=	Kleinbetragsverordnung	UmwStG	=	Umwandlungssteuergesetz
Kind-ArbSchG	=	Kinderarbeitsschutzgesetz	USt	=	Umsatzsteuer
KfW-Bank	=	Kreditanstalt für Wiederaufbau	UStG	=	Umsatzsteuergesetz
KiSt	=	Kirchensteuer	usw.	=	und so weiter
KGaA	=	Kommanditgesellschaft auf Aktien	u. U.	=	unter Umständen
Kj.	=	Kalenderjahr	VEPP-GewG	=	Energiepreispauschalengesetz für Versorgungsempfänger des Bundes (Energ Vermögenbildungsgesetz)
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz	VermBG	=	Vermögensbildungsgesetz
LPartG	=	Lebenspartnerschaftsgesetz	VersAusglG	=	Versorgungsausgleichsgesetz
LfSt	=	Landesamt für Steuern	v. g.	=	vorgenante/-r
LSt	=	Lohnsteuer	vgl.	=	vergleiche
LStDV	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung	VO	=	Verordnung
LStH	=	Lohnsteuer-Handbuch oder Lohnsteuer-Hinweise	VZ	=	Veranlagungszeitraum
LStR	=	Lohnsteuer-Richtlinien	WEG	=	Wohnungseigentumsgesetz
lt.	=	laut	Wj.	=	Wirtschaftsjahr
MaBV	=	Makler- und Bauträgerverordnung	WoBauG	=	Wohnungsbaugesetz
Mio.	=	Million/-en	WoFlV	=	Wohnflächenverordnung
MoMiG	=	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen	WoPG	=	Wohnungsbauprämiengesetz
MuSchG	=	Mutterschutzgesetz	WoPR	=	Richtlinien zum Wohnungsbauprämiengesetz
m. w. N.	=	mit weiteren Nachweisen	z. B.	=	zum Beispiel
n. F.	=	neue Fassung	ZfA	=	Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift	zit.	=	zitiert/-e
			ZPO	=	Zivilprozessordnung
			z. T.	=	zum Teil
			ZÜ	=	zwischenstaatliches Übereinkommen
			zzgl.	=	zuzüglich

Neues ab 2023 im Überblick

Das **Steuerjahr 2023** stand ganz im Zeichen der Bekämpfung der **Inflation** und der **hohen Energiepreise**. Hierauf hat der Gesetzgeber mit einem ganzen Bündel von steuerlichen Maßnahmen und Entlastungen reagiert:

Der steuerliche **Grundfreibetrag** wurde weiter erhöht, ebenso der daran anknüpfende **Höchstbetrag für Unterhaltsleistungen** an bedürftige Personen. Der **Steuertarif** wurde an die Inflation angepasst, ebenso die Freigrenzen beim **Solidaritätszuschlag**. Aufwendungen für die **Altersvorsorge** können nun vollständig von der Steuer abgesetzt werden. Für Eltern mit Kindern wurden das **Kindergeld**, die **Freibeträge für Kinder** und der **Ausbildungsfreibetrag** erhöht. **Alleinerziehende** werden durch einen höheren **Entlastungsbetrag** unterstützt. Im Arbeitnehmerbereich wurden der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** erneut angehoben sowie die Regelungen zum **Homeoffice** verbessert. Arbeitnehmer können von ihrem Arbeitgeber eine steuerfreie **Inflationsausgleichsprämie** von bis zu 3 000 € erhalten. Der **Sparer-Pauschbetrag** wurde angehoben. **Klimagerechtes Bauen** wird durch eine höhere **Abschreibung** gefördert. Für Einnahmen aus dem Betrieb von kleinen **Photovoltaikanlagen** wurde eine rückwirkende Ertragsteuerbefreiung eingeführt. Auch für 2023 gilt der auf zwei zurückliegende VZ erweiterte **Verlustrücktrag** mit einem Höchstbetrag von 10 Mio. €/20 Mio. € (Einzel-/Zusammenveranlagung).

Um private Haushalte sowie Unternehmen von den stark gestiegenen **Energiekosten** zu entlasten, gilt vorerst bis Jahresende 2023 für Strom, Gas und Fernwärme eine **staatliche Preisbremse**. Anders als bei der »Dezember-Soforthilfe 2022« ist für die Letztverbraucher bislang keine Besteuerung der Entlastungsmaßnahmen durch die Energiepreisbremsen vorgesehen. Ob an der grundsätzlichen Steuerpflicht der »Dezember-Soforthilfe 2022« nach den §§ 123 bis 126 EStG festgehalten wird, bleibt im Übrigen noch abzuwarten; der Entwurf eines Wachstumschancengesetzes sieht eine ersatzlose Streichung dieser Regelungen vor (vgl. Teil II Tz 12).

Die Finanzverwaltung hat die Steuererklärungsvordrucke für 2023 um folgende **neue Anlagen** erweitert:

- Mehraufwendungen für eine **doppelte Haushaltsführung** sind von Arbeitnehmern mit der neuen »**Anlage N-Doppelte Haushaltsführung**« geltend zu machen (vgl. Teil I Tz 12). Die diesbezüglichen Angaben wurden aus der »Anlage N« (Seite 4) auf die neue Anlage ausgelagert und um Abfragen zu Verpflegungsmehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland ergänzt.
- Die grundsätzliche Struktur der Abfragen zu den Einkünften aus **Vermietung und Verpachtung** wurde überarbeitet und auf drei separate Anlage-Vordrucke aufgeteilt. Die bisherige »**Anlage V**« ist nur noch für die Erklärung der Einnahmen und Werbungskosten für **bebaute Grundstücke** vorgesehen und weiterhin mehrfach abgebar (vgl. Teil I Tz 24). Für die weitergehenden Abfragen zu **Ferienwohnungen** und **kurzfristigen Vermietungen** ist die neue »**Anlage V-FeWo**« zu verwenden (vgl. Teil I Tz 25). Die Abfragen zu **Beteiligungseinkünften** und **anderen Einkünften** (z. B. aus der Untervermietung von gemieteten Räumen oder aus unbebauten Grundstücken) wurden auf eine neue »**Anlage V-Sonstige**« ausgelagert (vgl. Teil I Tz 26).

Auf folgende wichtige **Neuerungen** für die Einkommensteuererklärung 2023 wird im Übrigen besonders hingewiesen:

- Für nicht beratene Steuerpflichtige endet die **Abgabefrist** für die **Einkommensteuererklärung 2023** mit Ablauf des **2.9.2024**. Für steuerlich beratene Steuerpflichtige gilt eine allgemein verlängerte Abgabefrist bis zum **2.6.2025**. 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).
- Anknüpfend an die verlängerten Erklärungsfristen verlängern sich die Zeitpunkte, ab denen bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung 2023 vom Finanzamt ein obligatorischer **Verspätungszuschlag** festgesetzt wird (vgl. Vorbemerkungen Tz 6).

- ELSTER bietet mit »**ElsterSecure**« und »**MeinELSTER +**« neue Anwendungen, die die Erstellung der elektronischen Steuererklärung unterstützen (vgl. Vorbemerkungen Tz 12.5.2 und Tz 14.4).
- Die Finanzverwaltung hat ihr Verfahren »**DIVA**« zur elektronischen Bekanntgabe von Steuerbescheiden erweitert (vgl. Vorbemerkungen Tz 12.8).
- Für die Jahre 2023 und 2024 erfolgt als Inflationsausgleich eine weitere Anhebung des **Grundfreibetrags** und eine Verschiebung der **Tarifeckwerte**. Im VZ 2023 wird hiernach ein **Grundfreibetrag** von **10 908 €** berücksichtigt; bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern verdoppelt sich dieser Betrag auf **21 816 €** (vgl. Teil I Tz 1.5.5).
- Für die Jahre 2023 und 2024 erfolgt eine inflationsbedingte weitere Anhebung der für die Erhebung des **Solidaritätszuschlags** maßgebenden **Freigrenzen**. Der BFH hat in einem neuen Grundsatzurteil die **Verfassungsmäßigkeit** der Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 bestätigt. Aufgrund der noch beim BFH und BVerfG anhängigen Verfahren erfolgt die Festsetzung des Solidaritätszuschlags in den Steuerbescheiden jedoch weiterhin **vorläufig** (vgl. Teil I Tz 1.5.6).
- Der Gesetzgeber will ab dem Jahr 2023 den Prozentsatz und den Höchstbetrag für den **Altersentlastungsbetrag** für jeden neuen Jahrgang langsamer als bisher verringern (vgl. Teil I Tz 1.6).
- **Mitgliedsbeiträge** an einen gemeinnützigen **Verein**, der auch kulturelle Betätigungen fördert, die in erster Linie der **Freizeitgestaltung** dienen, können nach einer neuen BFH-Entscheidung nicht als Spenden abgezogen werden (vgl. Teil I Tz 2.5.2.4).
- **Spenden** für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen an die vom **Krieg** in der **Ukraine** geschädigten Personen können für 2023 weiter ohne betragsmäßige Begrenzung in einem **vereinfachten Verfahren** nachgewiesen werden. Das vereinfachte Nachweisverfahren für Spenden sowie Erleichterung bei Spendenaktionen von steuerbegünstigten Körperschaften gelten im Jahr 2023 auch für Hilfs- und Unterstützungsmaßnahmen an die Opfer des **Erdbebens** in der **Türkei** und in **Syrien** (vgl. Teil I Tz 2.5.3.4).
- Die Finanzverwaltung hat sein Anwendungsschreiben zum **Sonderausgabenabzug** von Leistungen im Zusammenhang mit einem **Versorgungsausgleich** aktualisiert (vgl. Teil I Tz 2.7.3, Tz 2.7.4).
- Der **Höchstbetrag** für die Berücksichtigung von Beiträgen zur **Altersvorsorge** als Sonderausgaben beträgt im VZ 2023 bei Einzelveranlagung **26 528 €** und bei Zusammenveranlagung **53 056 €**. Der ursprünglich erst ab 2025 vorgesehene vollständige Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen wurde auf das Jahr 2023 vorgezogen, sodass im aktuellen VZ die Beträge bereits zu **100 %** als Sonderausgaben berücksichtigt werden (vgl. Teil I Tz 3.2.4.2).
- Die Finanzverwaltung hat sein Anwendungsschreiben zur steuerlichen Förderung der **privaten Altersvorsorge** aktualisiert (vgl. Teil I Tz 4.2).
- Aufwendungen für eine **Liposuktion** zur Behandlung eines Lipödems sind nach einer neuen Entscheidung des BFH regelmäßig **ohne** Vorlage eines vor den Operationen erstellten amtsärztlichen Gutachtens oder einer Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung als **außergewöhnliche Belastung** zu berücksichtigen (vgl. Teil I Tz 5.5.4.2).
- Zur Frage der **Verfassungsmäßigkeit** des Ansatzes der **zumutbaren Belastung** ist eine neue Verfassungsbeschwerde beim BVerfG anhängig. Da die Finanzverwaltung Steuerbescheide wegen dieser Frage nicht mehr vorläufig erlässt, sollte gegen den Steuerbescheid **Einspruch** eingelegt werden, wenn die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen um die zumutbare Belastung gekürzt wurden (vgl. Teil I Tz 5.5.5).
- Der **Höchstbetrag** für die **Unterstützung** bedürftiger Personen steigt für den VZ 2023 – aufgrund der Anknüpfung an den

- steuerlichen Grundfreibetrag – ebenfalls auf **10 908 €** (vgl. Teil I Tz 6.2).
- Für Aufwendungen für ein **Hausnotrufsystem** in der häuslichen Wohnung kann nach Ansicht des BFH keine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen gewährt werden (vgl. Teil I Tz 7.5.1).
 - **Müll- und Abwassergebühren** können nach einem inzwischen rechtskräftigen Urteil des FG Münster nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen von der ESt abgezogen werden. Der BFH hat die gegen dieses Urteil eingelegte Revision als unzulässig verworfen (vgl. Teil I Tz 7.5.3).
 - Das monatliche **Kindergeld** wurde ab dem 1.1.2023 auf einheitlich **250 €** je Kind angehoben (vgl. Teil I Tz 9.2.2).
 - Für ein steuerlich zu berücksichtigendes Kind werden im VZ 2023 **Freibeträge für Kinder** von insgesamt **4 476 €/8 952 €** abgezogen (vgl. Teil I Tz 9.2.3.1).
 - Ab dem 1.1.2023 wurde der **Entlastungsbetrag** für **Alleinerziehende** (Grundbetrag) auf **4 260 €** erhöht. Die Finanzverwaltung hat zudem ihr Anwendungsschreiben überarbeitet. Die neuen BFH-Urteile zur zeitanteiligen Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende im **Trennungsjahr** von Ehegatten bzw. im Jahr der **Eheschließung** werden hiernach allgemein angewendet (vgl. Teil I Tz 9.10.1).
 - Der **Ausbildungsfreibetrag** wurde ab dem VZ 2023 auf **1 200 €** jährlich angehoben (vgl. Teil I Tz 9.11.1).
 - **Verluste** aus dem Jahr 2023 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 2022 und 2021 berücksichtigt werden (vgl. Teil I Tz 10.5.1).
 - Der Gesetzgeber will beginnend ab dem Jahr 2023 den Prozentsatz und den Höchstbetrag für den **Versorgungsfreibetrag** und den **Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag** langsamer als bisher verringern; vgl. Teil I Tz 11.4.2.
 - Zur Minderung der tariflichen ESt nach dem DBA Belgien steht für in Belgien ansässige Arbeitnehmer eine neue Abfrage zur Verfügung (vgl. Teil I Tz 11.10.1).
 - Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** wurde ab dem 1.1.2023 auf **1 230 €** angehoben (vgl. Teil I Tz 11.11.2).
 - Bei der Prüfung, ob eine **erste Tätigkeitsstätte** vorliegt, sind bei einem Angehörigen der **Betriebs-/Werksfeuerwehr** nach Ansicht des BFH auch die Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten in einer Einrichtung des Arbeitgebers als Tätigkeiten i.S. des § 9 Abs. 4 EStG anzusehen, die arbeitsvertraglich geschuldet und dem Berufsbild der Betriebs-/Werksfeuerwehr entsprechen (vgl. Teil I Tz 11.12.2.2).
 - Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem **Taxi** können nach einer neuen Entscheidung des BFH lediglich in Höhe der **Entfernungspauschale** als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. Teil I Tz 11.12.11).
 - Für die Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** gelten ab dem VZ 2023 weitere Einschränkungen. Der Abzug der Aufwendungen kommt nur noch dann in Frage, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt** der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen kann eine **Jahrespauschale** in Höhe von **1 260 €** geltend gemacht werden. Bildet das Arbeitszimmer nicht das ganze Jahr den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung, sind sowohl die tatsächlichen Aufwendungen als auch die Jahrespauschale zeitanteilig zu kürzen (vgl. Teil I Tz 11.15.1).
 - Für jeden Tag, an dem der Steuerpflichtige ganz oder überwiegend zu Hause betrieblich oder beruflich tätig wird **und** keine außerhalb der Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht hat, kann eine **Tagespauschale** von **6 €** (maximal 1 260 € jährlich) berücksichtigt werden. Die Tagespauschale können ab dem VZ 2023 auch Steuerpflichtige geltend machen, denen für die im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit dauerhaft **kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung steht. Die neuen Regelungen zur Tagespauschale sind – im Gegensatz zur
- bisherigen Homeoffice-Pauschale – zeitlich nicht mehr befristet (vgl. Teil I Tz 11.16.1).
 - Ein neues Revisionsverfahren ist wegen der Frage anhängig, ob die Kosten für einen separat angemieteten **Kfz-Stellplatz** oder eine **Garage** – neben den auf monatlich 1 000 € beschränkten Kosten für die Unterkunft – als sonstige Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden können (vgl. Teil I Tz 12.7.5.2).
 - Die Finanzverwaltung hat mit Wirkung ab dem 1.1.2023 den **Auslandstätigkeitserlass (ATE)** erneuert. Er gilt weiter nur bei bestimmten »Montagetätigkeiten« in einem Staat, mit dem kein DBA besteht. Neue Voraussetzung für die Anwendung des ATE ist der Nachweis einer **ausländischen Mindestbesteuerung**, um sog. »weiße Einkünfte« zu vermeiden (vgl. Teil I Tz 13.2.3).
 - Der **Sparer-Pauschbetrag** wurde ab dem VZ 2023 auf **1 000 €** erhöht. Bei Ehegatten, die zusammenveranlagt werden, erhöht sich der Sparer-Pauschbetrag auf **2 000 €** (vgl. Teil I Tz 14.6.8).
 - Der **Besteuerungsanteil von Renten**, insbesondere aus den gesetzlichen Rentenversicherungen im sog. Kohortenmodell, steigt in 2023 auf 83 % (vgl. Teil I Tz 17.1), mit dem Wachstumschancengesetz ist ein Anstieg auf nur 82,5 % geplant.
 - 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 17.1).
 - Der **Grundrentenzuschlag** für Renten langjähriger Versicherter wird rückwirkend ab 2021 steuerfrei gestellt (vgl. Teil I Tz 17.3), ggf. steuerpflichtig behandelte Zuschläge werden von der Finanzverwaltung von Amts wegen steuerfrei gestellt.
 - Lt. BFH-Urteil vom 1.7.2021 könnte sich die Besteuerung bei Renten aus nicht geförderten Rentenversicherungsverträgen ändern (Teil I Tz 17.5).
 - Zur Minderung der tariflichen ESt nach dem DBA Belgien für Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung stehen neue Abfragen zur Verfügung (Teil I Tz 17.7).
 - Die Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Einheiten einer virtuellen Währung werden besteuert (vgl. Teil I Tz 19.8.3).
 - Einnahmen der Sportförderung bei einem Berufssportler führen auch zu gewerblichen Einkünften (Teil I Tz 21.2.1).
 - Bei virtuellen Währungen können gewerbliche Einkünfte entstehen (vgl. Teil I Tz 21.2.1).
 - **Einnahmen und Entnahmen aus kleinen Photovoltaik-Anlagen** werden steuerfrei gestellt (vgl. Teil I Tz 21.2.1).
 - Es gibt eine Übergangsregelung bei mittelbar über eine Kapitalgesellschaft bestehende Beteiligungen zur Begründung einer personellen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (Teil I Tz 21.2.2).
 - Die Buchführungsgrenzen werden durch das Wachstumschancengesetz angehoben (Teil I Tz 21.3.1).
 - Für Eintragungen von Gewinnanteilen an Mitunternehmern stehen mehr Eintragungsmöglichkeiten zur Verfügung (Teil I Tz 21.8).
 - Verlust der Verlustausgleichsvolumens eines Kommanditisten bei freiwilliger Einlage im Rahmen des § 15a EStG (vgl. Teil I Tz 21.10.4).
 - Die Betriebsausgabenpauschalierung bei hauptberuflicher und nebenberuflicher Tätigkeit als Schriftsteller und/oder Journalist sowie für Tagespflegepersonen wurde angehoben (vgl. Teil I Tz 22).
 - Bei der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG sind nach dem Wachstumschancengesetz umfangreiche Änderungen geplant (Teil I Tz 23).
 - Für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Gebäude beträgt die jährliche Gebäude-AfA 3 % (vgl. Teil I Tz 24.8.2).
 - Der Zeitraum für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG wurde verlängert. Für Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2027 gestellten Bauantrags oder getätigten Bauanzeige hergestellt wurden, kann unter den weiteren Voraussetzungen die Sonderabschreibung

nach § 7b EStG in Anspruch genommen werden (vgl. Teil I Tz 24.8.12).

- Die Besteuerung von Einkünften aus sonstigen **Rechten** (z. B. Patent-, Marken- oder Sortenrechte), bei denen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen (sog. »**Regis-terfälle**«), wurde gesetzlich neu geregelt (vgl. Teil I Tz 34.6.3.5 und Tz 34.6.5).
 - In 2023 zurückgezahlte **Corona-Beihilfen** sind mit zu erklären (vgl. Teil I Tz 33).
 - Bei der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG ist mit dem Wachstumschancengesetz eine deutliche Verbesserung geplant (vgl. Teil II Tz 1.1.2).
 - Mit dem Wachstumschancengesetz ist eine Verlängerung des Anwendungszeitraums von degressiver AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter geplant (vgl. Teil II Tz 1.2).
 - Für neue Wohngebäude soll es nach den Planungen im Wachstumschancengesetz wieder eine degressive Gebäude-AfA geben (vgl. Teil II Tz 1.7.1).
 - Es gibt ein neues BMF-Schreiben zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer bei Gebäuden (vgl. Teil II Tz 1.7.2.2).
 - Die Geschenkgrenze als Betriebsausgaben wird angehoben durch das Wachstumschancengesetz (vgl. Teil II Tz 2.2.1).
 - Das LfSt Niedersachsen gibt Hinweise zur Abgrenzung zwischen Bewirtung und Aufmerksamkeit (vgl. Teil II Tz 2.3).
 - Der Anwendungszeitraum von Hilfsmaßnahmen zugunsten von Corona- und vom Ukrainekrieg-Geschädigten und neue Hilfs-
- maßnahmen zugunsten der Erdbebenopfer in der Türkei und Syrien als Spenden/Sponsoring werden verlängert (vgl. Teil II Tz 2.11.12.2).
 - Der Schuldzinsbegriff durch den BFH bzgl. § 4 Abs. 4a EStG wird konkretisiert (vgl. Teil II Tz 2.11.13.1).
 - Es gibt einen Überblick über die geplanten Änderungen bei der Zinsschranke durch das Wachstumschancengesetz (vgl. Teil II Tz 2.11.13.2).
 - Es gibt einen Überblick über die geplante Einführung einer Zinshöhenschranke durch das Wachstumschancengesetz (vgl. Teil II Tz. 2.11.13.3).
 - Die Pauschbeträge für Sachentnahmen wurden aktualisiert (vgl. Teil II Tz 3).
 - Die geplante Änderung bei GWG (Sofortabzug und Sonderposten) durch das Wachstumschancengesetz wird dargestellt (vgl. Teil II Tz 6.1).
 - Das Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung bei betrieblichen Veräußerungsrenten im Rahmen einer Betriebsaufgabe wird angewendet (vgl. Teil II Tz 7.4.1.1).
 - Die Besteuerung der sog. Dezember-Hilfe mit Hinweis auf die geplante Abschaffung durch das Wachstumschancengesetz wird eingeführt (vgl. Teil II Tz 12).
 - Die Neuregelungen bzgl. der Energiepreispauschale werden fortgeführt (vgl. Teil II Tz. 13).

Vorbemerkungen 2023

1 Allgemeines

Diese Anleitung informiert Sie über die steuerliche Rechtslage und die Möglichkeiten der Steuerersparnis und hilft Ihnen, die Steuererklärungsdrucke 2023 richtig auszufüllen. Sie hat den Rechtsstand zum 1. November 2023 (Redaktionschluss).

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 Steuererklärungsdruckungen 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 2023 Rechtsänderungen ergeben werden, die noch für die Einkommensbesteuerung und die Steuererklärung 2023 von Bedeutung sind. In der Onlineversion der Anleitung werden spätere Rechtsänderungen bis zum Start der Veranlagung des jeweiligen VZ (mit Stand Mitte März des Folgejahrs) als **Nachträge** ergänzt. Nutzer der Printfassung der Anleitung können ab Mitte März des Folgejahres entsprechende **Aktualisierungen** als PDF-Datei über den am Ende des Buches angegebenen QR-Code abrufen (Aktualisierungsservice in mybook+).

Im Anhang dieser Anleitung (Printfassung) befindet sich neben den amtlichen **Steuererklärungsformularen** ein Auszug der **Einkommensteuertabellen** (Grund- und Splittingtabelle) für den VZ 2023. Mit Hilfe dieser nicht amtlichen Tabellen lassen sich die Steuerabgaben im Einzelfall annähernd bestimmen (vgl. Teil I Tz 1.5.7).

2 Steuererklärungsdrucke 2023

Für die **Einkommensteuererklärung 2023** 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. Zum **Hauptvordruck Est 1 C** für beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen vgl. Tz 8, Teil I Tz 34.

Zur Steuererklärung gehören neben den **Hauptvordrucken Est 1 A** oder **Est 1 C** 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 (ohne Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung)	vgl. Teil I Tz 11
Anlage N-Doppelte Haushaltsführung – neu ab VZ 2023	Angaben zu den Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	vgl. Teil I Tz 12
N-AUS	Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	vgl. Teil I Tz 13
KAP	Kapitalanleger: Einkünfte aus Kapitalvermögen	vgl. Teil I Tz 14
KAP-BET	Einkünfte aus Kapitalvermögen/anrechenbare Steuern lt. gesonderter und einheitlicher Feststellung (Beteiligung)	vgl. Teil I Tz 15
KAP-INV	Investmenterträge, die nicht dem inländischen Steuerabzug unterlegen haben	vgl. Teil I Tz 16
R	Rentner: Angaben zu Renten und anderen Leistungen aus dem Inland	vgl. Teil I Tz 17
R-AV/bAV	Angaben zu Leistungen aus inländischen Altersvorsorgeverträgen und aus der inländischen betrieblichen Altersversorgung	vgl. Teil I Tz 18
R-AUS	Angaben zu Renten und anderen Leistungen aus ausländischen Versicherungen, ausländischen Rentenverträgen und ausländischen betrieblichen Versorgungseinrichtungen	vgl. Teil I Tz 19

Anlage	Verwendungszweck	Kapitel
SO	Angaben zu sonstigen Einkünften (z. B. Unterhaltsleistungen, wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Leistungen, Abgeordnetenbezüge, private Veräußerungsgeschäfte)	vgl. Teil I Tz 20
G	Gewerbetreibende: Einkünfte aus Gewerbebetrieb	vgl. Teil I Tz 21
S	Selbständige und Freiberufler: Einkünfte aus selbständiger Arbeit	vgl. Teil I Tz 22
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 23
V	Haus- und Wohnungseigentümer: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	vgl. Teil I Tz 24
Anlage V – FeWo – neu ab VZ 2023	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Ferienwohnungen und kurzfristiger Vermietung	vgl. Teil I Tz 25
Anlage V – Sonstige – neu ab VZ 2023	Weitere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Beteiligungen	vgl. Teil I Tz 26
FW	Steuerbegünstigung zur Förderung des Wohneigentums	vgl. Teil I Tz 27
L	Land- und Forstwirte: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	vgl. Teil I Tz 28
34b	Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen nach § 34 b EStG	vgl. Teil I Tz 29
13a	Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG)	vgl. Teil I Tz 30
AV 13a	Anlageverzeichnis zur Gewinnermittlung nach § 13 a EStG	vgl. Teil I Tz 31
AUS	Angaben zu ausländischen Einkünften und Steuern	vgl. Teil I Tz 32
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 33
Zins-schranke	Begrenzung des Schuldzinsabzugs nach § 4 h EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –	vgl. Teil I Tz 21.24, vgl. Teil II Tz 2.11.13.2

Anlage	Verwendungszweck	Kapitel
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 Mobilität-sprämie	vgl. Teil I Tz 35
Corona-Hilfen	Angaben zu Corona-Soforthilfen, Überbrückungsbeihilfen und vergleichbare Zuschüsse bei betrieblichen Einkünften	vgl. Teil I Tz 36

Die Finanzverwaltung **verzichtet** 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 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 > Rentenbesteuerung«).

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 Steuererklärungs-vordrucke 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 2023 (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 Steuererklärungs-vordrucken 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.

Zu den stpfl. Einkünften des VZ 2023 gehört auch die **Energiepreispauschale** (EPP), sofern diese an Versorgungsempfänger oder Rentner erst im Jahr 2023 ausgezahlt wurde (vgl. Teil I Tz 11.4.5 und Tz 17.0); zur Frage der Verfassungswidrigkeit der Besteuerung der EPP vgl. Teil II Tz 13.

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 stpfl. 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 37 des Hauptvordrucks Est 1 A, vgl. Teil I Tz 1.11; Zeile 86 des Hauptvordrucks Est 1 C, vgl. Teil I Tz 34.13.3) 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 »**Verdienstaussfall**« für **künftiges Erwerbseinkommen** gezahlt wird, ist nach Ansicht des BFH keine steuerbare Entschädigung für entgehende Einnahmen (BFH-Urteil vom 26.5.2020, BStBl 2021 II S. 901). Eine von der Haftpflichtversicherung des Schädigers geleistete **Verdienstaussfallentschädigung** infolge eines **medizinischen Behandlungsfehlers** unterliegt nach Ansicht des FG Baden-Württemberg dagegen stets in voller Höhe der Besteuerung, unabhängig davon, welche zivilrechtliche Berechnungsmethode (Bruttolohnmethode oder modifizierte

Nettolohnmethode) angewandt wird. Aufgrund fehlender Zusammenballung der Versicherungsleistungen in einem VZ lehnte das FG auch eine ermäßigte Besteuerung der Nachzahlungen nach § 34 EstG ab (Urteil vom 23.11.2022, 7 K 195/21, EFG 2023 S. 836 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: IX R 5/23). In vergleichbaren Fällen kommt daher ein Ruhen des Einspruchsverfahrens (§ 363 Abs. 2 Satz 2 AO) in Betracht. 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. 2023 gestorben, so endet am Tag des Todes seine **unbeschränkte Steuerpflicht**. Deshalb sind seine Einkünfte vom 1.1.2023 bis zum Todestag in der vom Rechtsnachfolger (Erben) abzugebenden Steuererklärung für den VZ 2023 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 34.2.2). Personen mit Wohnsitz im Ausland und fast ausschließlich inländischen Einkünften können nach § 1 Abs. 3, § 1a EstG auf Antrag unbeschränkt stpfl. sein (vgl. Teil I Tz 33.5). Wegen der Rechtslage bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht anlässlich einer Aus- oder Einwanderung vgl. Teil I Tz 33.3.

4 Statistische Angaben

Nach § 2 Abs. 2 des Gesetzes über Steuerstatistiken werden die Erhebungsmerkmale für die Durchführung der **Lohn- und Einkommensteuerstatistik** auf der Grundlage der vorliegenden Steuerklärungsdaten **jährlich** erfasst. Ergänzende Angaben nur für statistische Zwecke werden mit der Einkommensteuererklärung nicht erhoben.

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

5 Steuerklärungsfristen

Die allgemeine **Steuerklärungsfrist** für Steuerklärungen, die sich auf ein Kj. beziehen, beträgt nach Ablauf des Kj. grds. **sieben Monate** (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19.6.2022 (BGBl 2022 I S. 911) wurden die gesetzlichen Steuerklärungsfristen für den VZ 2023 wie folgt verlängert:

- Für Steuerpflichtige, die **nicht** von einem Steuerberater, Lohnsteuerhilfsverein oder einer anderen zur Beratung befugten Person **beraten** werden (»nicht beratene Steuerpflichtige«), verlängert sich die allgemeine gesetzliche Abgabefrist für die Steuererklärung um **einen Monat**. Die Einkommensteuererklärung 2023 ist von nicht beratenen Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung des § 108 Abs. 3 AO (s. u.) bis zum **2.9.2024** abzugeben.
- Für nicht beratene **Land- und Forstwirte**, deren Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermittelt wird, endet die Erklärungsfrist nicht vor Ablauf des **achten Kalendermonats**, der auf den Schluss des Wj. 2023/2024 folgt. Endet das Wj. 2023/2024 am 30.6.2024, ist die Einkommensteuererklärung 2023 von diesem Personenkreis bis zum **28.2.2025** abzugeben.
- Sofern die Steuerklärungen für das Kj. 2023 durch Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften i. S. der §§ 3 und 4 Steuerberatungsgesetz angefertigt werden (»beratene Steuerpflichtige«), gilt eine allgemein

verlängerte Erklärungsfrist bis zum **2.6.2025** (§ 149 Abs. 3 AO). 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). 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 geplant:

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

- Für nicht beratene Steuerpflichtige endet die Erklärungsfrist für den VZ 2024 wieder regulär am 31.7.2025. Nichtberatene Land- und Forstwirte mit einem vom Kj. abweichenden Wj. müssen die Einkommensteuererklärung 2024 unter Berücksichtigung des § 108 Abs. 3 AO bis zum 2.2.2026.
- Die Einkommensteuererklärung 2024 von beratenen Steuerpflichtigen ist bis zum 30.4.2026 einzureichen. Beratene Land- und Forstwirte mit einem vom Kj. abweichenden Wj. haben für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2024 Zeit bis zum 30.9.2026.

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

Ein **Antrag auf Einkommensteuerveranlagung 2023** von Arbeitnehmern nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG (sog. Antragsveranlagung) ist bis spätestens **31.12.2027** (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 Steuererklärungen unter Berücksichtigung der dreijährigen Anlaufhemmung innerhalb von sieben Jahren abgegeben werden können (BFH-Urteil vom 6.6.2007, BStBl II S. 954, m. w. N., und BFH-Beschluss vom 23.2.2012, VI B 118/11, BFH/NV 2012 S. 919; die gegen den vorgenannten BFH-Beschluss vom 23.2.2012 eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen – Beschluss des BVerfG vom 18.9.2013, 1 BvR 924/12). Eine nach Ablauf der vierjährigen Fest-

setzungsfrist abgegebene Steuererklärung entfaltet auch dann keine anlaufhemmende Wirkung, wenn durch eine behördliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung oder einen Antrag des Steuerpflichtigen nach § 46 Abs. 2 EStG ein Pflichtveranlagungstatbestand erst begründet wird (BFH-Urteile vom 28.3.2012, BStBl II S. 711 und vom 4.10.2017, BStBl 2018 II S. 123); entsprechendes gilt, wenn nach Eintritt der Festsetzungsverjährung ein Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts oder Günstigerprüfung für Kapitalerträge nach § 32d Abs. 4 oder 6 EStG gestellt wird (FG Berlin-Brandenburg vom 30.1.2020, 4 K 4033/19, EFG 2020 S. 532 – rkr.).

Eine Verlängerung der vierjährigen Festsetzungsfrist für Antragsveranlagungen ist gesetzlich ausgeschlossen; ebenso scheidet eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO aus.

Eine Erklärung zur **Feststellung des verbleibenden Verlustvortes** kann grds. nur innerhalb von **sieben Jahren** nach dem Verlustfeststellungsjahr abgegeben werden (z. B. für einen Verlust aus dem Jahr 2017 noch bis 31.12.2024). Da für die **Verlustfeststellung** eine allgemeine Erklärungspflicht nach § 181 Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Abs. 2 Satz 1 AO besteht, ist die (dreijährige) Anlaufhemmung nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu beachten. Hat das Finanzamt demgegenüber ihm aus einer Steuererklärung bekannte Verluste pflichtwidrig nicht festgestellt, kann die Feststellung **unbefristet** nachgeholt werden (§ 10d Abs. 4 Satz 6 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. 2023 muss daher bis spätestens **31.12.2027** 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 35). Die vierjährige Abgabefrist für den Antrag auf Festsetzung der Mobilitätsprämie für das Kj. 2023 endet ebenfalls mit Ablauf des **31.12.2027**.

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 Erklärungspflichten wiederholt verletzt hat.

In folgenden Fällen ist 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 Steuererklärungsfristen (vgl. Tz 5) kommt die Regelung zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen für den VZ 2023 (sog. »Muss-Fall« ohne Ermessensspielraum der Finanzbehörde) erst zur Anwendung, wenn die Steuererklärung 2023 pflichtwidrig nicht innerhalb von **17 Monaten** nach Ablauf des Kj. 2023 abgegeben wird, also erst nach dem **31.5.2025** (§ 152 Abs. 2 Nr. 1 AO i. d. F. des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19.6.2022, BGBl I S. 911). Steuererklärungen 2023 von Land- und Forstwirten mit einem vom Kj. abweichenden Wj. sind erst **nach 22 Monaten** nach Ablauf des Kj. 2023 verspätet abgegeben, also erst nach dem **31.10.2025**.

Rechtsänderungen geplant:

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

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

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

7 Steuererklärungspflichten

Unbeschränkt stpfl. Personen sind für das Kj. 2023 in folgenden Fällen **verpflichtet**, eine Einkommensteuererklärung abzugeben:

1. Für den Fall, dass **keine** lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen:

- a) **Ehegatten/Lebenspartner**, die zu Beginn des Kj. 2023 nicht dauernd getrennt gelebt haben oder bei denen diese Voraussetzung im Laufe des Kj. 2023 eingetreten ist, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **21 816 €** betragen hat oder einer der Ehegatten/Lebenspartner die Einzelveranlagung wählt;
- b) **andere Personen**, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **10 908 €** (Grundfreibetrag) betragen hat;
- c) wenn neben inländischen stpfl. Einkünften auch
 - aa) **Einkünfte aus dem Ausland** bezogen worden sind, die nach einem DBA, nach anderen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass im Inland steuerfrei sind, oder
 - bb) **Arbeitslosengeld, Arbeitslosenbeihilfe, Elterngeld, Insolvenzgeld, Krankengeld, Kurzarbeitergeld, Mutterschaftsgeld** oder andere **Einkommensersatzleistungen** i. S. des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bezogen worden sind, und zwar ohne Rücksicht auf die Höhe und Zusammensetzung der inländischen steuerpflichtigen Einkünfte;

2. für den Fall, dass **lohnsteuerpflichtige Einkünfte** vorliegen:

- a) **Ehegatten/Lebenspartner** (siehe 1a) und **andere Personen**, wenn
 - aa) die **positive Summe** ihrer Einkünfte, die nicht der 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 § 39e Abs. 5a EStG erhalten hat, von denen mindestens einer der Bezüge dem Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse VI unterworfen worden ist oder
 - cc) die Summe der beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigten Teilbeträge der **Vorsorgepauschale** für die Kranken- und Pflegeversicherung größer ist als die als Sonderausgaben abziehbaren Vorsorgeaufwendungen und der im Kj. insgesamt erzielte Arbeitslohn 12 174 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 23 118 € übersteigt, oder
 - dd) vom Finanzamt ein **Freibetrag** für den Steuerabzug vom Arbeitslohn ermittelt worden ist (ausgenommen Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, Hinterbliebene und Zahl der Kinderfreibeträge) und der im Kj. insgesamt erzielte Arbeitslohn 12 174 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern, der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 23 118 € 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.

- 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 § 39f EStG berücksichtigt worden ist oder
 - bb) die Ehe im Kj. 2023 durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und ein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Kj. 2023 **wieder geheiratet** hat (dies gilt entsprechend für Lebenspartner) oder
 - cc) einer der Ehegatten/Lebenspartner die **Einzelveranlagung** beantragt;
3. für den Fall, dass stpfl. **Kapitalerträge** vorliegen, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben (§ 32d Abs. 3 Satz 3 EStG);
4. für den Fall, dass zum 31.12.2022 ein **verbleibender Verlustvortrag** festgestellt worden ist (§ 56 Satz 2 EStDV);

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

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

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

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 I C** sowie zusätzlich die für die Erklärung der inländischen Einkünfte erforderlichen **Anlagen L, G, S, V, N** usw. (vgl. Teil I Tz 34). 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 33.2 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 33.5.1)

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 Ausdrucke müssen über einen Zeitraum von mindestens 15 Jahren haltbar und ebenso lange gut lesbar sein.

Für die Einkommensteuererklärung 2023 werden für alle Bundesländer **einheitliche beleglesegerechte Vordrucke** aufgelegt. Die Beleglesevordrucke können von den Finanzämtern über Scanner eingelesen 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 12.5.1).

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 stpfl. 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 entfällt 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 Steuererklärungspflichtigen) entfällt nicht dadurch, dass der Steuererklärungspflichtige auf medienkompetente, gelegentlich unentgeltlich in seinem Betrieb mithelfende Familienangehörige zurückgreifen könnte. Die zwangsweise Durchsetzung der elektronischen Steuererklärungsabgabe – nach erklärungsgemäßer Veranlagung aufgrund einer in Papierform abgegebenen Steuererklärung – kann in diesen Fällen daher rechtsmissbräuchlich sein; die Festsetzung eines Verspätungszuschlags bleibt dagegen möglich (FG Berlin-Brandenburg vom 14.2.2018, 3 K 3249/17, EFG 2018 S. 706).

Eine entsprechende Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung besteht auch für **Bilanzen** sowie **Gewinn- und Verlustrechnungen** (§ 5 b EStG). Einzelheiten zur Anwendung des § 5 b 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 9.7.2021 (BStBl I S. 911), vom 21.6.2022 (BStBl I S. 954) und vom 9.6.2023 (BStBl I S. 994). Weitere Informationen zur »E-Bilanz« können im Internet unter »www.estuer.de« abgerufen werden. Auf Antrag kommt auch für die 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 (§ 5 b Abs. 2 EStG). 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 »Kleinbetrieb« wirtschaftlich nicht unzumutbar (BFH-Urteil vom 21.4.2021, BStBl 2022 II S. 52). Der BFH hat im Übrigen mit v. g. Urteil die Verfassungsmäßigkeit des § 5 b Abs. 1 EStG bestätigt.

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

Eine **Ausnahme** von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung besteht für **Antragveranlagungen** nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 EStG, wenn die neben dem Arbeitslohn erzielten Gewinneinkünfte und die weiteren nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Einkünfte (z.B. Renteneinkünfte; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) in ihrer Summe den Betrag von 410 € nicht übersteigen.

In **Härtefällen** nach § 150 Abs. 8 AO (vgl. Tz 12.1) kann das Finanzamt auf Antrag von einer Übermittlung der standardisierten Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichten. Für die Einnahmenüberschussrechnung sind in diesen Fällen die bei den Finanzämtern erhältlichen Papiervordrucke der Anlage EÜR (einschließlich Anlagen SZ, AVEÜR und LuF) zu verwenden.

Keine Verpflichtung zur Abgabe einer Anlage EÜR besteht für **ehrenamtlich selbständig tätige Personen**, deren Einnahmen insgesamt nach den § 3 Nr. 26, § 3 Nr. 26a und § 3 Nr. 26b EStG steuerfrei bleiben. In diesen Fällen genügt es, die steuerfreien Einnahmen in der **Anlage S** (Zeilen 38 und 39; vgl. Teil I Tz 22.15) 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.els-ter.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. »ElsterSmart« bietet die Option, die Zertifikatsdatei in einer Anwendung auf dem mobilen Gerät zu hinterlegen.

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 vorgesehenen Eintragszeilen erfasst werden können. Für die Übernahme in die Online-Erklärung müssen die eingegebenen Werte im Regelfall per Mausklick bestätigt werden.
- Es empfiehlt sich im Übrigen – nach Eingabe der Identifikationsnummer bei den allgemeinen Angaben zur Person im Hauptvordruck – sämtliche Daten aus dem **Bescheinigungsabruf** (vgl. Tz 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. Für die Steuerberechnung sind **Zusatzangaben** über eine entsprechende gesonderte Anlage erforderlich (z.B. zum Verlustabzug, zu den geleisteten Altersvorsorgebeiträgen, Angaben zum Ehegatten/Lebenspartner bei der Einzelveranlagung). Diese Anlage kann über die Anlagenauswahl ausgewählt werden; sie ist aber nicht Teil der Einkommensteuererklärung und wird **nicht** an das Finanzamt übermittelt.
- 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 Steuerklärungsvordrucken 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

Mit dem von der Finanzverwaltung angebotenen kostenlosen Service »**einfachELSTER**« können Rentner und Pensionäre ihre Einkommensteuererklärung in leichter und bequemer Weise erstellen und online abgeben. 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 bereits 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.

Neben »einfachELSTER« konnten Rentner und Pensionäre ihre Steuererklärung bisher auch über den »Steuerlotsen« des BMF in einfacher Weise elektronisch abgeben. Dieser Service wurde eingestellt und kann daher nicht mehr genutzt werden (siehe unter www.steuerlotse-rente.de).

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. Eine Liste der Softwareprodukte, die ELSTER unterstützen, ist unter www.elster.de/elsterweb/softwareprodukt abrufbar.

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).

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.

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) Steuererklärungen elektronisch zu übermitteln und weitere Leistungen von »Mein ELSTER« nutzen (z. B. den Abruf seiner elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale). Diese Art der Registrierung ist für die meisten Steuerpflichtigen ausreichend.
- Über die Onlinefunktion des **Personalausweises** kann ein Benutzerkonto eingerichtet und unmittelbar für die elektronische Abgabe von Steuererklärungen genutzt werden. Für den Login

mit dem Personalausweis benötigt man lediglich ein Kartenlesegerät sowie die »AusweisApp2«.

- Das elektronische Zertifikat kann auf einen speziellen **Sicherheitsstick** geladen werden. Für den Erwerb des Sicherheitssticks entstehen einmalige Kosten. Diese Art der Registrierung wird insbesondere Unternehmen für die elektronische Abgabe ihrer Steuererklärungen und -anmeldungen oder den Abruf von ELStAM-Daten ihrer Arbeitnehmer empfohlen. Der Sicherheitsstick kann als **Firmenzertifikat** von allen Mitarbeitern eines Unternehmens genutzt werden.
- Nach der Registrierung kann für die elektronische Abgabe von Steuererklärungen und weiteren Leistungen das persönliche Zertifikat einer von ELSTER unterstützten **Signaturkarte** verwendet werden. Die Signaturkarte ist insbesondere für Steuerberater interessant, da diese insbesondere die Steuerkontenabfrage für ihre Mandanten ermöglicht.
- Über die neue App »ElsterSecure« besteht die Option, sich komfortabel und sicher in »Mein ELSTER« einzuloggen, **ohne** auf eine Zertifikatsdatei angewiesen zu sein. Näheres zur Aktivierung und Nutzung von »ElsterSecure« wird in der Online-Hilfe von ELSTER (unter Registrierung/Allgemeines) erläutert.

Im Finanzamt werden die Daten der authentifiziert übermittelten Steuererklärungen dem zuständigen Bearbeiter zur weiteren Bearbeitung nur angezeigt, wenn eine nähere Prüfung der Erklärungsangaben oder Korrektur der übermittelten Daten notwendig sind. Elektronisch abgegebene Steuererklärungen führen ansonsten zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung (vgl. Tz 12.7).

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

- »Mein ELSTER« bietet gegenüber den amtlichen Vordrucken insbesondere die Möglichkeit einer vereinfachten **Übernahme von Vorjahresdaten, erweiterte Eingabemöglichkeiten**, gezielte **Eingabehilfen** zum Ausfüllen der elektronischen Erklärung (auch zur Unterstützung von Anwendern mit Sehschwäche), eine **Plausibilitätsprüfung** der Steuererklärung sowie eine (vorläufige) unverbindliche **Steuerberechnung** (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 **Bescheiddatenbereitstellung/-abholung**. Nach der Erstellung des Steuerbescheids werden die Bescheiddaten von der Steuerverwaltung über ELSTER elektronisch zum Abholen/zur Übernahme in die verwendete Steuersoftware bereitgestellt. Der Steuerpflichtige erhält eine E-Mail, wenn seine Steuerbescheiddaten zum Abruf bereitgestellt wurden. Diese Daten können dann maschinell mit den erklärten Angaben abgeglichen werden; Abweichungen werden direkt angezeigt.

12.6 Vorausgefüllte Steuererklärung

Die **vorausgefüllte Steuererklärung** ist ein kostenloses, elektronisches Serviceangebot der Finanzverwaltung. Sie hat das vorrangige Ziel, die Erstellung der Einkommensteuererklärungen zu erleichtern. Dies wird dadurch erreicht, dass dem Steuerpflichtigen oder seinem Bevollmächtigten die zu seiner Person gespeicherten Daten über einen Bescheinigungsabruf elektronisch bereitgestellt werden. Die abgerufenen Daten können sodann automatisch in die richtigen Felder der (elektronischen) Steuererklärung übernommen

werden. Durch die automatische Datenübernahme verringert sich insbesondere der Eingabeaufwand und Fehlerquellen werden von vornherein reduziert. Nach Prüfung und ggf. Ergänzung der Angaben sendet der Steuerpflichtige seine Einkommensteuererklärung dann an das Finanzamt elektronisch zurück. Mit dem Datenabruf ist allerdings kein Zwang zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung verbunden.

Mit der vorausgefüllten Steuererklärung werden die folgenden Daten 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, Religionsschlüssel, Steuer- und Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen.

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

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

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

Dritte wie z. B. Steuerberater, Lohnsteuerhilfeverein, Ehepartner, usw. müssen zum Datenabruf vorab gesondert berechtigt werden. Im Berufsregister eingetragene **Steuerberater** können den Zugriff auf die Daten ihrer Mandanten über eine bei den Steuerberaterkammern geführte Vollmachtsdatenbank beantragen. Unabdingbare Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten ist eine durch den Mandanten erteilte Vollmacht nach amtlich vorgeschriebenem Muster (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 Steuerklärung«.

Die vorausgefüllte Steuerklärung in ELSTER soll in den nächsten Jahren technisch weiterentwickelt werden. Sie soll künftig nicht mehr optional, sondern obligatorisch genutzt werden. Die Nutzung der vorausgefüllten Steuerklärung 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 über ein sog. »Freitextfeld« in der Steuerklärung 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 37 des Hauptvordrucks Est 1 A). Hierdurch wird eine Steuerklärung von der »vollautomatischen Bearbeitung« ausgeschlossen und für eine personelle Prüfung dem Bearbeiter im Finanzamt zugeführt.

12.8 Digitaler Verwaltungsakt

Mit dem Verfahren »Digitaler Verwaltungsakt« (DIVA) bietet die Finanzverwaltung die Möglichkeit, Einkommensteuer-Erstbescheide, Einkommensteuer-Folgebescheide und Bescheide für die beschränkte Steuerpflicht elektronisch bekanntzugeben. Rechtsgrundlage hierfür ist § 122 a AO.

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. Steuerberater und Lohnsteuerhilfevereine können die elektronische Bescheidbekanntgabe seit März 2023 auch über die **Vollmachtsdatenbank** aktivieren.

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 vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung abweichende Angaben macht (§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO). Eintragungen in den dunkelgrün hinterlegten und mit dem Logo »e« gekennzeichneten Zeilen der Erklärungsvordrucke (insbesondere in den Anlagen N, R, 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 Steuerklärung** 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

Für Belege gilt eine sog. **Belegvorhaltepflcht**. Das bedeutet, dass Belege und Nachweise auf Papier grds. **nicht** mehr zusammen mit der Einkommensteuererklärung beim Finanzamt eingereicht wer-

den 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) und diese auf Anforderung dem Finanzamt auf **elektronischem Weg** oder in **Kopie** – nicht im Original – vorlegen. Die elektronische Übersendung von Belegen ist sowohl über »Mein ELSTER« (www.elster.de) als auch über die Software anderer Anbieter möglich (vgl. Tz 14.2).

Für steuermindernde Tatsachen trägt nach ständiger Rspr. der Steuerpflichtige die objektive Beweislast (siehe z. B. BFH-Beschluss vom 12.7.2017, BStBl 2018 II S. 13). Kommt der Steuerpflichtige der Beleganforderung des Finanzamts nicht nach, geht das zu seinen Lasten, d. h., geltend gemachte Aufwendungen oder beantragte Steuerermäßigungen werden aufgrund der fehlenden Nachweise vom Finanzamt nicht anerkannt.

Die Belegvorhaltepflcht gilt für **alle Steuerklärungen**, also nicht nur bei elektronischer Abgabe, sondern auch für die auf Papier vordruckten abgegebenen Steuerklärungen. Sie gilt auch für Belege, für die früher eine Vorlage gesetzlich vorschrieben war (z. B. Belege über Spenden und Mitgliedsbeiträge, Steuerbescheinigungen über Kapitalertragsteuer). Für **Steuerbescheinigungen** über Kapitalertragsteuer beschränkt sich die Belegvorhaltepflcht auf die Überprüfung des Steuereinbehalts 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 37 des Hauptvordrucks ESt 1 A ist in diesen Fällen aber **keine** Eintragung vorzunehmen (vgl. Teil I Tz 1.11).

14.2 Elektronische Einreichung von Belegen

Die Finanzverwaltung hat inzwischen eine technische Möglichkeit geschaffen, **Belege** zur Steuererklärung auf elektronischem Weg **einzureichen**. 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/Anträge, Einspruch und Mitteilungen«). Im Rahmen vordefinierter Rahmenbedingungen (u. a. in Bezug auf die Dateigröße, Anzahl der Belege) ist das Hochladen mehrerer Anhänge möglich. Die kommerziellen 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).

14.4 Elektronische Belege

Wichtige Belege für die nächste Einkommensteuererklärung können mit der neuen App »MeinELSTER + « fotografiert und bereits im

laufenden Jahr in das Benutzerkonto von »Mein ELSTER« hochgeladen werden. Sie stehen dann für die spätere Erstellung der Erklärung zur Verfügung. Im Beleg markierte Werte (z. B. einzelne Rechnungsbeträge) können dann mit einem Klick direkt in das Steuerformular an die richtige Stelle übernommen werden.

Die Belege werden weder beim Hochladen in das Benutzerkonto noch bei der Nutzung des Belegs für die Steuererklärung an das Finanzamt übertragen. Wenn das Finanzamt im Rahmen der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung Belege anfordert, können diese aus dem Benutzerkonto einfach mit dem Formular »Belegnachreichung zur Steuererklärung« weitergeben werden (vgl. Tz 14.2).

Teil I

Erläuterungen zu den Vordrucken 2023

1. Hauptvordruck Est 1 A 2023 für unbeschränkt steuerpflichtige Personen

1.1 Vorbemerkungen

Die Einkommensteuererklärung ist von allen unbeschränkt stpfl. Personen mit dem »Hauptvordruck Est 1 A« sowie ggf. mit weiteren Anlage-Vordrucken (vgl. Vorbemerkungen Tz 2) abzugeben. Der »Hauptvordruck Est 1 A« enthält nur die Angaben zur Person sowie bestimmte allgemeine Anträge und Angaben.

Die Finanzverwaltung verzichtet in den Steuerklärungsvordrucken auf die Angabe der von den mitteilungspflichtigen Stellen (z. B. Arbeitgeber, Versicherungsunternehmen) elektronisch übermittelten Daten (sog. »eDaten«) und übernimmt diese automatisch in die Einkommensteuererklärung (vgl. Vorbemerkungen Tz 13). Daten für die mit dem Logo »e« gekennzeichneten und dunkelgrün hervorgehobenen Zeilen liegen im Regelfall vor und müssen daher nicht in den Erklärungsvordrucken eingetragen werden. Im Hauptvordruck Est 1 A betrifft dies nur die Abfrage der elektronisch übermittelten **Einkommensersatzleistungen** in **Zeile 35** (vgl. Tz 1.10.1). Sofern darüber hinaus keine Steuerermäßigungen oder Ausgaben (z. B. für Werbungskosten oder Handwerkerleistungen) zu berücksichtigen sind, genügt es, den unterschriebenen zweiseitigen Hauptvordruck Est 1 A ohne weitere Anlage-Vordrucke als »wirksame« **Steuererklärung** beim Finanzamt einzureichen.

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

Ein Antrag auf Einkommensteuerveranlagung kann sich insbesondere lohnen, wenn

- ein Arbeitnehmer nicht ununterbrochen in einem Arbeits- oder Dienstverhältnis gestanden oder die Höhe seines Arbeitslohns im Laufe des Jahres geschwankt und der Arbeitgeber keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchgeführt hat;
- bislang nicht als Freibetrag beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen oder Steuerermäßigungen entstanden sind;
- Verluste aus anderen Einkunftsarten oder Verlustabzüge aus anderen Jahren berücksichtigt werden sollen.

Ein Antrag auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung kann darüber hinaus auch dann zweckmäßig sein, wenn – trotz der Abgeltungsteuer – von Kapitalerträgen einbehaltene Kapitalertragsteuer angerechnet und ggf. **erstattet** werden soll (vgl. Tz 14.3 unter Erläuterungen zur Anlage KAP). Dies gilt insbesondere in Fällen eines nicht vollständig ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrags oder zur Überprüfung des Steuereinhalts von Kapitalerträgen dem Grunde und der Höhe nach (§ 32d Abs. 4 EStG). Hierfür sind der Hauptvordruck Est 1 A und der Vordruck **Anlage KAP** zu verwenden.

Für Ehegatten/Lebenspartner, die beide unbeschränkt stpfl. sind, nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Kj. 2023 vorgelegen haben oder im Laufe des Kj. 2023 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-Doppelte Haushaltsführung sowie 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. 2023 **eigene Einkünfte** bezogen haben, müssen eine eigene Einkommensteuererklärung abgeben, wenn ein Pflichtveranlagungsgrund (vgl. Vorbemerkungen Tz 7) vorliegt oder ein Antrag auf Einkommensteuererklärung (z. B. zur Erstattung einbehaltener LSt) gestellt wird.

1.2 Art der Erklärung/des Antrags

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

- die **Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage** beantragt wird (vgl. Tz 1.9) oder
- zur **Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags** nach § 10d Abs. 4 EStG (vgl. Tz 10.5.3, Tz 10.5.4 zu den Zeilen 17 und 18 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 14.4) 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 34** 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 34 zu stellen.

Grundlage für die Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage ist die elektronische Vermögensbildungsbescheinigung des Anbieters (vgl. Tz 1.9). Wurde es in den Vorjahren versäumt, den Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage beim zuständigen Finanzamt zu stellen, kann dies innerhalb von 4 Jahren nach Ablauf des jeweiligen Sparjahrs **nachgeholt** werden; zur Antragsfrist vgl. Vorbemerkungen Tz 5.

Seit dem VZ 2021 können **Pendler** mit einem zu versteuernden Einkommen bis zur Höhe des Grundfreibetrags (VZ 2023: 10 908 € bei Einzelveranlagung, 21 816 € 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

1–2

3

Teil I: Hauptvordruck Zeilen 4–29

Auswahlfeld anzukreuzen und die **Anlage Mobilitätsprämie** auszufüllen und einzureichen (vgl. Tz 35).

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 20) vorerst bestehen, weil die Finanzverwaltung intern mit ihr weiterarbeitet. Um das in den Finanzämtern zur Belegerfassung eingesetzte Scannerverfahren nicht zu behindern, sollte die Steuernummer fortlaufend ohne Trennstriche angegeben werden.

Für die Besteuerung des Einkommens ist bei natürlichen Personen das Finanzamt **zuständig**, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen **Wohnsitz** oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** hat (»Wohnsitzfinanzamt«). Bei mehrfachem Wohnsitz im Inland ist regelmäßig der Ort, an dem sich der Steuerpflichtige **vorwiegend aufhält**, maßgebend. Bei verheirateten, nicht dauernd getrenntlebenden Steuerpflichtigen ist das Finanzamt des Wohnsitzes zuständig, an dem sich die Familie des Steuerpflichtigen vorwiegend aufhält; diese Zuständigkeit gilt auch für Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft nach dem LPartG.

Für die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung von **Arbeitnehmern** kommt es auf den derzeitigen Wohnsitz an. Arbeitnehmer haben deshalb die Einkommensteuererklärung 2023 (einschließlich eines Antrags auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung; früher: Lohnsteuer-Jahresausgleich) ebenfalls bei dem Finanzamt einzureichen, in dessen Bezirk sie **gegenwärtig** wohnen.

Ehegatten und Lebenspartner nach dem LPartG, die im Kj. 2023 **erstmalig dauernd getrennt** gelebt haben, können die Steuererklärung noch bei dem Finanzamt einreichen, das zuletzt mit ihrer Besteuerung befasst war.

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

ELSTER:

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

1.4 Allgemeine Angaben

1.4.1 Identifikationsnummer

8, 20

Allen natürlichen Personen wird bereits mit der Geburt auf der Grundlage der §§ 139 a, 139 b 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 ver-

wendet für die Übermittlung der **elektronischen Lohnsteuerbescheinigung** die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers; eine Verwendung der sog. **eTIN** ist ab dem VZ 2023 nicht mehr zulässig. 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 § 22 a 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 § 33 a 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. 1 a Nr. 1 EStG (vgl. Tz 2.7.2.3). Der Abzug von auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden, lebenslangen und wiederkehrenden **Versorgungsleistungen** nach § 10 Abs. 1 a Nr. 2 EStG (vgl. Tz 2.7.1.3) und von Ausgleichsleistungen/-zahlungen beim **Versorgungsausgleich** nach § 10 Abs. 1 a 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 § 24 b 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 2023 in **Zeile 8**. Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG erhalten jeweils eine eigene Identifikationsnummer; diese ist bei der Zusammenveranlagung in **Zeile 20** gesondert anzugeben.

1.4.2 Angaben zur Person

Im Abschnitt »**Allgemeine Angaben**« des Hauptvordrucks Est 1 A sind die Personendaten, die aktuelle Anschrift der stpfl. Person und ggf. des Ehegatten/Lebenspartners sowie die aktuelle Bankverbindung einzutragen. Für telefonische Rückfragen des Finanzamts empfiehlt sich in Zeile 7 die Angabe einer Telefonnummer.

ELSTER:

Bei Nutzung der vorausgefüllten Steuererklärung in »Mein ELSTER« oder einer kommerziellen Software, die den Bescheinigungsabruf unterstützt, können die allgemeinen Angaben aus den bei der Finanzverwaltung gespeicherten Grunddaten abgerufen und automatisch in die elektronische Steuererklärung übernommen werden (vgl. Vorbemerkungen Tz 12.6).

Bei **gleichgeschlechtlichen Ehen** (vgl. Tz 1.4.4) und bei **Lebenspartnern**, die nach dem LPartG eine Lebenspartnerschaft begründet haben, trägt sich bei der Zusammenveranlagung in den **Zeilen 8 bis 17** als »**Person A**« (Ehepartner[in] A/Lebenspartner[in] A) die Person ein, 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 20 bis 29** ein. Diese Reihenfolge ist wegen der richtigen Zuordnung der von den Ehegatten einer gleichgeschlechtlichen Ehe und Lebenspartnern nach dem LPartG

7–33

8–17,
20–29

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 Eintragungsreihenfolge gilt auch bei Ehen, in denen eine oder beide Personen den Geschlechtseintrag »divers« führen. Eine wahlfreie Eintragung ist derzeit **nicht** möglich.

Das **Geburtsdatum** (Zeile 8) ist auch für die Gewährung von steuerlichen Vergünstigungen von Bedeutung (z. B. für die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags nach § 24a EStG, vgl. Tz 1.6). Im Sterbefall ist in **Zeile 8** das **Sterbedatum** anzugeben. Das Finanzamt muss im Sterbefall eines Steuerpflichtigen prüfen, an wen der Einkommensteuerbescheid adressiert und ein sich bei der Einkommensteueranmeldung ergebender Erstattungsbetrag ausbezahlt werden kann. Ggf. ist dem Finanzamt dafür von den berechtigten Erben ein **Erbschein** vorzulegen; zur Belegvorlage vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1.

Nach seinem Namen und Vornamen kann der Steuerpflichtige in **Zeile 11** einen Titel oder akademischen Grad angeben. In **Zeile 12** sind der ausgeübte **Beruf** oder die Art der **Tätigkeit** möglichst genau anzugeben. Dies erleichtert dem Finanzamt die Schlüssigkeitprüfung der Steuererklärung (z. B. bei den Werbungskosten oder Betriebsausgaben).

In **Zeile 14** 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 16** 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 stpfl. behandelt werden (vgl. Tz 33.5.1), können in **Zeile 15** die Postleitzahl des ausländischen Wohnorts sowie in **Zeile 17** den Wohnsitzstaat angeben. Entsprechendes gilt im laufenden VZ für Wegzugsfälle in das Ausland (vgl. Tz 33.3).

Die entsprechenden Angaben in den **Zeilen 20 bis 29** für die Ehefrau oder Person B sind **nur** im Fall der **Zusammenveranlagung** auszufüllen. Die Angaben sind auch dann einzutragen, wenn die Ehefrau oder die Person B keine eigenen Einkünfte bezogen hat. Bei einer **Einzelveranlagung** von Ehegatten/Lebenspartnern sind diese Zeilen **nicht** auszufüllen. Die Adressangaben der Ehefrau oder der Person B in den Zeilen 25 bis 29 sind nur dann auszufüllen, wenn diese von den Zeilen 13 bis 17 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) auf elektronischem Weg oder in Kopie vorzulegen (vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1). Außerdem sollte in **Zeile 37** 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 37 ist dadurch entbehrlich.

1.4.3.2 Religionsschlüssel

In der gemeinsamen Steuererklärung von Ehegatten/Lebenspartnern ist die Religionsgemeinschaft für jeden Ehegatten/Lebenspartner mit dem maßgebenden **Religionsschlüssel** anzugeben (**Zeile 11** und **23** am rechten Vordruckrand). Nicht kirchensteuerpflichtige Personen tragen dort »**VD**« (= »verschieden«, z. B. bei Zugehörigkeit zu einer nicht kirchensteuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaft, konfessionslos) ein. Ein konfessionsloser Ehegatte darf nicht durch ein staatliches Gesetz zur Erfüllung der Kirchensteuerpflicht seines Partners herangezogen werden (Beschlüsse des BVerfG vom 14.12.1965, BStBl 1966 I S. 192, 196, 205). Dagegen sind Gesetzesregelungen, wonach in glaubensverschiedenen Ehen die Kirchensteuer des der Kirche angehörenden Ehegatten aus dem Teil der ESt erhoben wird, der auf diesen Ehegatten entfällt, nicht verfassungswidrig (BFH-Urteil vom 8.4.1997, BStBl II S. 545). Dieser Grundsatz gilt auch für glaubensverschiedene Lebenspartner nach dem LPartG entsprechend.

Zur Bezeichnung der kirchensteuererhebenden Religionsgemeinschaft können folgende Abkürzungen benutzt werden:

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

1.4.3.3 Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer

Sind beim Steuerpflichtigen **Kinder** zu berücksichtigen (vgl. Tz 9), so bemisst sich die **Kirchensteuer** stets nach der ESt, die nach Abzug der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG vom zu versteuernden Einkommen festzusetzen wäre (§ 51 a EStG). Dabei werden stets die vollen **Jahresfreibeträge** abgezogen, auch wenn

Teil I: Hauptvordruck Zeile 18

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 automatischen Abzugs der Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer einmal jährlich beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Religionszugehörigkeit aller Kunden, Versicherten oder Anteilseigner ab. Auf Basis der den Abzugsverpflichteten vom BZSt bereitgestellten elektronischen Kirchensteuerabzugsmerkmale (KiStAM) wird dann die auf die Abgeltungsteuer entfallende Kirchensteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Ist die Person, für die der Abzugsverpflichtete beim BZSt anfragt, kein Mitglied einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft, dann meldet das BZSt dem Anfragenden einen neutralen »Nullwert« zurück, damit in diesen Fällen keine Kirchensteuer einbehalten wird. Zu weiteren Einzelheiten 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 grds. 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; er ist auch bei allen Finanzämtern kostenlos erhältlich. Die Erklärung kann aber auch papierlos über das BZSt-Online-Portal (www.elster.de/bportal) unter Verwendung des ELSTER-Zertifikats übermittelt werden. 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 weiterzureichen. 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 14.4.

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 an-

gehört (sog. Kirchgeld in **glaubensverschiedener Ehe**). Näheres ist in den Beschlüssen der zuständigen Kirchenbehörden festgelegt (z. B. für Baden-Württemberg im BStBl 2023 I S. 248, 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 2023 I S. 678, für Nordrhein-Westfalen im BStBl 2023 I S. 345, für Rheinland-Pfalz im BStBl 2023 I S. 343, für Sachsen im BStBl 2023 I S. 342, für Schleswig-Holstein im BStBl 2022 I S. 343, für Thüringen im BStBl 2023 I S. 3466). Die Evangelisch-Lutherische Kirche und die Evangelisch-Reformierte Kirche in Bayern verzichten seit dem Steuerjahr 2018 auf die Erhebung des besonderen Kirchgelds (BStBl 2019 I S. 213).

Das besondere Kirchgeld wird auch von **glaubensverschiedenen Lebenspartnern** nach dem LPartG erhoben, wenn dies nach den Kirchensteuergesetzen der einzelnen Bundesländer vorsehen ist. 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 Kirchengemeinschaft herangezogen wird (BFH-Beschluss vom 5.10.2021, I B 65/19, BFH/NV 2022 S. 351). Das besondere Kirchgeld 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 – rkr.; die hiergegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde mit BFH-Beschluss vom 11.1.2023, I B 91/21 als unbegründet zurückgewiesen). 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 (§ 20 a 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 2023 ist auch anzugeben, seit wann die Ehegatten/Lebenspartner zuvor **dauernd getrennt gelebt** haben. Ehegatten/Lebenspartner **leben dauernd getrennt**, wenn nach dem Gesamtbild ihrer gegenseitigen Beziehungen die zum Wesen der Ehe/Lebenspartnerschaft gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft auf Dauer aufgehoben ist. Dabei ist unter **Lebensgemeinschaft** die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten/Lebenspartner, unter **Wirtschaftsgemeinschaft** die gemeinsame Erledigung der die Ehegatten/Lebenspartner gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens zu verstehen (BFH-Urteil vom 15.6.1973, BStBl II S. 640). Die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft gilt nicht schon als aufgehoben, wenn die Ehegatten/Lebenspartner aus beruflichen Gründen oder infolge zwingender äußerer Umstände vorübergehend räumlich voneinander getrennt leben müssen (vgl. R 26 Abs. 1 Satz 2 EStR). Eine – zwar eingeschränkte – Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ist auch dann zu bejahen, wenn einer der Ehegatten/Lebenspartner mit einer dritten Person zusammenlebt und der andere Ehegatte/Lebenspartner krankheitsbedingt in einem 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 ist insbesondere für die Anwendung des sog. »**Witwensplittings**« von Bedeutung (vgl. Tz 1.5.4). Das Sterbedatum des Ehegatten/Lebenspartners ist zudem auch in Zeile 8 einzutragen (vgl. Tz 1.4.2).

1.5 Veranlagungsarten, Steuertarif

1.5.1 Veranlagungswahlrecht

Ehegatten, die beide unbeschränkt stpfl. 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 2023 vorgelegen haben oder im Laufe des Jahres 2023 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/Lebenspartner und dessen neuer Ehegatte/Lebenspartner ebenfalls die Voraussetzungen für das Veranlagungswahlrecht erfüllen.

Für **EU-/EWR-Staatsangehörige** mit fast ausschließlich inländischen Einkünften bestehen zur Zusammenveranlagung mit der Anwendung des Splittingtarifs Sonderregelungen (vgl. Tz 33.5).

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

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

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

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

1.5.2 Zusammenveranlagung

Die **Zusammenveranlagung** wird durchgeführt, wenn die Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG übereinstimmend diese Veranlagungsart wählen (erstes Ankreuzfeld in Zeile 19). Wird eine Erklärung über die Wahl der Veranlagungsart nicht abgegeben, so wird – sofern die Voraussetzungen für das Wahlrecht vorliegen (vgl.

Teil I: Hauptvordruck Zeile 19

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 (§ 32 a Abs. 5 EStG).

1.5.3 Einzelveranlagung

19 Bei der Einzelveranlagung wird jeder Ehegatte/Lebenspartner nach dem für Unverheiratete geltenden **Grundtarif einzeln** veranlagt. Die Einzelveranlagung wird bereits dann durchgeführt, wenn nur **einer** der Ehegatten/Lebenspartner diese beantragt (zweites Ankreuzfeld in Zeile 19). 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 § 35 a und § 35 c 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 21** der **Anlage Sonstiges** ein einheitlicher **hälftiger Abzug** der Aufwendungen beantragt werden (§ 26 a 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 § 10 d EStG oder des **Progressionsvorbehalts** nach § 32 b 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 (§ 32 a 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 § 24 b 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 2023 ein persönlicher **Grundfreibetrag** von **10 908 €** berücksichtigt, durch den das sog. Existenzminimum des Steuerpflichtigen steuerfrei gestellt wird (§ 32 a Abs. 1 EStG i. d. F. des Inflationsausgleichsgesetzes vom 8.12.2022, BGBl I S. 2230). Bei der Einzelveranlagung wird stets nur der Grundtarif angewendet. Beim Splittingtarif wird rechnerisch ein doppelter Grundfreibetrag von **21 816 €** auf das gemeinsame zu versteuernde Einkommen der Ehegatten/Lebenspartner angewendet (§ 32 a Abs. 5 EStG). Der dadurch entstehende **Splittingvorteil** fällt dabei umso größer aus, je weiter die Einkommen beider Ehegatten/Lebenspartner voneinander abweichen.

Der **Eingangsteuersatz** 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 (§ 32 a 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. Durch eine Rechtsverschiebung der Tarifeckwerte wird im Steuertarif 2023 der Effekt der sog. »**Kalten Progression**« weiter ausgeglichen. Hierdurch sollen trotz steigender Inflation Lohnsteigerungen und Entlastungen auch tatsächlich bei den Bürgern ankommen und nicht durch eine progressionsbedingt höhere Einkommensbesteuerung gemindert werden. Erstmals werden allerdings die Tarifeckwerte zu Beginn der sog. Reichensteuer (s. o.) unverändert beibehalten.

Rechtsänderungen geplant:

Der **Grundfreibetrag** steigt für den VZ 2024 auf **11 604 €** (Art. 3 Nr. 2 des o. g. Inflationsausgleichsgesetzes). Zudem werden die übrigen **Tarifeckwerte** des Steuertarifs 2024 (mit Ausnahme der Tarifeckwerte zu Beginn der sog. Reichensteuer) erneut nach rechts verschoben.

Der Steuertarif nach § 32 a 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 Versagung des Splittingtarifs bei einem verwitweten Alleinerziehenden gegen Verfassungsrecht verstößt; Einsprüche, die sich auf diese 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** erreicht, dass für rund 90 % der Steuerzahler der Solidaritätszuschlag entfällt (§ 3 Abs. 3 SolZG). Im Rahmen des Inflationsausgleichsgesetzes vom 8.12.2022 (BGBl I S. 2230) wurde die Berechnung des Solidaritätszuschlags durch eine weitere Anhebung der Freigrenzen an die Inflation angepasst. Solidaritätszuschlag wird hiernach von einkommensteuerpflichtigen Personen für das Jahr 2023 nur erhoben, wenn die im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berechnete ESt **17 543 €/35 086 €** (Einzel-/Zusammenveranlagung) überschritten wird. 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).

Rechtsänderungen geplant:

Für das Jahr 2024 steigen die Freigrenzen für die Erhebung des Solidaritätszuschlags auf **18 130 €/36 260 €** (Einzel-/Zusammenveranlagung). Die o.g. Milderungsregelung zur Verhinderung von Belastungssprüngen greift (unverändert) erst bei Überschreiten dieser Freigrenzen.

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 anhängiger BFH-Verfahren (Az. u. a. II R 27/15) und Verfahren beim BVerfG (s. u.) 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 9/22, Vorinstanz FG Baden-Württemberg vom 16.5.2022, 10 K 1693/21, EFG 2022 S. 1397; Az. IX R 16/22, Vorinstanz FG München vom 12.10.2022, 2 K 330/22, EFG 2023 S. 151). Gegen die Fortführung des Solidaritätszuschlags über das Jahr 2019 hinaus richtet sich auch eine von Bundestagsabgeordneten erhobene Verfassungsbeschwerde gegen das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags vom 10.12.2019, BGBl I S. 2115 (Az. beim BVerfG: 2 BvR 1505/20).

Die **Verfassungsmäßigkeit** der Erhebung des Solidaritätszuschlags in den Jahren 2020 und 2021 hat der BFH inzwischen in einer aktuellen Entscheidung **bestätigt** und eine Vorlage an das BVerfG abgelehnt (BFH-Urteil vom 17.1.2023, IX R 15/20, BStBl II S. 351). Begründet hat der BFH sein Urteil damit, dass der Solidaritätszuschlag nach dem Auslaufen des Solidarpakts II und der Neuregelung des Länderfinanzausgleichs zum Jahresende 2019 seine Rechtfertigung als Ergänzungsabgabe nicht verloren hat. Es bestehe keine zwingende rechtstechnische Verbindung zwischen dem Solidarpakt II, dem Länderfinanzausgleich und dem Solidaritätszuschlag. Zudem bestand in den Streitjahren nach wie vor ein wiedervereinigungsbedingter Finanzbedarf des Bundes. Auch ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art 3 Abs. 1 des GG liegt nach Ansicht des BFH nicht vor. Ab dem Jahr 2021 werden zwar aufgrund der erhöhten Freigrenzen nur noch die Bezieher höherer Einkommen mit Solidaritätszuschlag belastet. Die darin liegende Ungleichbehandlung ist aber gerechtfertigt. Bei Steuern, die wie die ESt und damit auch der Solidaritätszuschlag an der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind, ist die Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte zulässig. Daher kann auch der Gesetzgeber beim Solidaritätszuschlag, der im wirtschaftlichen Ergebnis eine Erhöhung der Einkommensteuer darstellt, sozialen Gesichtspunkten Rechnung tragen und diesen auf Steuerpflichtige mit hohen Einkünften beschränken.

Der **Vorläufigkeitsvermerk** in den Steuerbescheiden bleibt aufgrund der weiteren beim BFH und BVerfG anhängigen Verfahren vorerst erhalten (s. o.). Die bisher unter dem Az. 2 BvL 6/14 beim BVerfG anhängige Richtervorlage des FG Niedersachsen zum Solidaritätszuschlaggesetz 1995 wurde mit Beschluss des BVerfG vom 7.6.2023 für **unzulässig** erklärt, sodass eine Sachentscheidung des BVerfG weiter aussteht.

1.5.7 Einkommensteuertabellen

Im Anhang dieser Anleitung (Printausgabe) ist für das Kj. 2023 ein Auszug der **Einkommensteuertabellen** (Grund- und Splittingtabelle) abgedruckt. Damit die aus dem Steuertarif abgeleiteten (nicht amtlichen) Tabellen nicht einen unverträglich 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 19 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 Beur-

Teil I: Hauptvordruck Zeile 19

teilung von Vergütungen an Ehegatten/Lebenspartner kann der bestehende Güterstand bedeutsam sein.

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

Gehört bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Betrieb zum **Gesamtgut**, so ist regelmäßig ein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern anzunehmen mit der Folge, dass jedem Ehegatten/Lebenspartner bereits wegen der Beteiligung am Betriebsvermögen ein entsprechender Anteil am Gewinn zusteht (BFH-Urteile vom 16.2.1995, BStBl II S. 592 und vom 18.8.2005, BStBl II 2006 S. 165). Wenn beide Ehegatten/Lebenspartner im Gewerbebetrieb mitarbeiten – besonders häufig ist das der Fall bei Handwerkern und Einzelhandelsbetrieben –, so ist der Gewinn in der Regel zur Hälfte auf beide Ehegatten/Lebenspartner aufzuteilen. In Fällen dieser Art spricht eine allgemeine Vermutung für die Mitarbeit beider Ehegatten/Lebenspartner im Betrieb. Wenn dagegen offenbar nur ein Ehegatte/Lebenspartner Arbeitsleistungen erbringt, so ist das bei der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Gewinnanteile aus einer Personengesellschaft, an der nur einer der in allgemeiner Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten/Lebenspartner beteiligt ist, sind dem an der Personengesellschaft beteiligten Ehegatten/Lebenspartner allein zuzurechnen, sofern es sich hierbei um Einkünfte aus dem **Sondergut** handelt (BFH-Urteil vom 7.3.1961, BStBl III S. 253). Dies wird damit begründet, dass ein Anteil an einer Personengesellschaft grds. nach § 719 Abs. 1 BGB nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden kann und unter dieser Voraussetzung zum Sondergut gehört (§ 1417 Abs. 2 BGB). Auch ein Anteil an einer Personengesellschaft kann jedoch durch Rechtsgeschäft übertragen werden, wenn die Übertragung im Gesellschaftsvertrag zugelassen ist oder die anderen Gesellschafter der Übertragung zustimmen (siehe Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, § 719 Anm. 6a). In diesem Fall fällt auch der Anteil eines Ehegatten/Lebenspartners an einer Personengesellschaft in das **Gesamtgut** mit der Folge, dass beide Ehegatten/Lebenspartner als Mitunternehmer zu behandeln sind (BFH-Urteil vom 1.10.1992, BStBl 1993 II S. 574).

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

Ehegatten/Lebenspartnern anerkannt, wenn es sich bei der 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 2023 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 2022 das 64. Lebensjahr vollendet. Im VZ 2023 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 **13,6 %** des Arbeitslohns ohne Versorgungsbezüge (14 000 € ./.. 6 000 € = 8 000 €), das sind 1 088 €, höchstens jedoch **646 €** (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 €). Von der Summe der Einkünfte wird hiernach ein Altersentlastungsbetrag in Höhe von 646 € abgezogen.

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. Die Frage, ob der Altersentlastungsbetrag im Rahmen der gesonderten Feststellung des verbleibenden **Verlustvortrags** erhöhend zu berücksichtigen ist, ist Gegenstand eines neuen Revisionsverfahrens (Az. beim BFH: IX R 7/22; Vorinstanz: FG Thüringen vom 26.4.2022, 4 K 510/20, EFG 2023 S. 395). Vor dem FG richtete sich die Klage (nun formell korrekt) gegen den Verlustfeststellungsbescheid. Die Entscheidung des BFH in der vorliegenden Rechtsfrage bleibt somit abzuwarten.

Sowohl der Prozentsatz der Einkünfte als auch der Höchstbetrag für den Altersentlastungsbetrag werden bis zum Jahr 2040 jahrgangsweise verringert. Für jeden Geburtsjahrgang bleiben die Werte aber **zeitlebens** festgeschrieben. Die bis einschließlich VZ 2023 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 €
nach dem 1.1.1958 und vor dem 2.1.1959	13,6 %	646 €

Hierdurchverlängert sich der Berücksichtigungszeitraum bis zum Jahr 2057.
Das Gesetzgebungsverfahren zu diesem Gesetz bleibt abzuwarten.

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 zusammen gerechnet. 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 2023

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

Steuerpfl./ Ehemann/ Lebenspart- ner(in) A*	Ehefrau/ Lebenspart- ner(in) B*
€	€
+	+

Bruttoarbeitslohn ohne Versorgungsbezüge

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

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

1.7 Bankverbindung

Der Zahlungsverkehr mit dem Finanzamt wird **unbar** abgewickelt. Daher ist in den Zeilen 30 bis 33 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 30 die **IBAN** des **inländischen Geldinstituts** (beginnend mit dem bereits vorgedruckten »DE«) oder in Zeile 31 die **IBAN** des **ausländischen Geldinstituts** anzugeben. Die IBAN ist z. B. auf dem Kontoauszug des kontoführenden Geldinstituts oder auf der Rückseite der Bankkarte ausgewiesen und können von dort übertragen werden. Für Steuererstattungen im SEPA-Zahlungsverkehr in Länder außerhalb des EU-/EWR-Raumes ist – neben der IBAN in Zeile 31 – in Zeile 32 zusätzlich noch der **BIC** (Business Identifier Code – Bankkennzeichnung) des ausländischen Geldinstituts einzutragen. Bei anderen Bankverbindungen außerhalb des Euro-Zahlungsverkehrsraums sind die erforderlichen Angaben zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs dem Finanzamt gesondert mitzuteilen.

Rechtsänderungen geplant:

Ab dem Jahr 2023 sollen der **Prozentsatz** und der **Höchstbetrag** für den Altersentlastungsbetrag für jeden neuen Jahrgang langsamer als bisher sinken. Nach dem Entwurf eines Wachstumschancengesetzes ist für Steuerpflichtige, die vor Beginn des Jahres 2023 das 64. Lebensjahr vollendet haben, eine Verringerung des Prozentsatzes der Einkünfte auf nur 14,0 % (anstatt 13,6 %) und des Höchstbetrags für den Altersentlastungsbetrag auf nur 665 € (anstatt 646 €) vorgesehen.

Teil I: Hauptvordruck Zeilen 34–36

In Zeile 33 ist anzukreuzen, wer Kontoinhaber/-in ist (»stpl. Person/Ehemann/Person A« laut den Zeilen 9 und 10 oder »Ehefrau/Person B« laut den Zeilen 21 und 22); 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 30 bis 33 des Hauptvordrucks Est 1 A) vorgenommen werden.

1.8 Empfangsvollmacht für den Steuerbescheid

Die Möglichkeit der Angabe einer **Einmalzustellvollmacht** an eine andere Person ist ab dem VZ 2023 im Hauptvordruck Est 1 A entfallen. Soll der Steuerbescheid einer anderen Person zugesandt werden, kann hierzu eine **Empfangsvollmacht** über die **Vollmachtsdatenbank** (§ 80a AO) erteilt werden. Die Verwaltung der Vollmachten in dieser Datenbank ist sowohl über www.elster.de als auch über die Programme kommerzieller Softwareanbieter möglich.

Sofern noch Bedarf für eine gesonderte Empfangsvollmacht in Papierform besteht, ist eine entsprechende formlose Anlage mit der Überschrift »Ergänzende Angaben zur Steuererklärung« zusammen mit der Steuererklärung einzureichen. In Zeile 37 ist zudem in dem dafür vorgesehenen Eintragungsfeld zur Kennzahl 175 eine »1« (= Ja) einzutragen, damit die Steuererklärung von der vollmaschinellen Bearbeitung ausgeschlossen wird.

1.9 Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage

- 34** Für zulagebegünstigte **vermögenswirksame Leistungen** setzt das Finanzamt nach Ablauf des Kj. auf Antrag eine **Arbeitnehmer-Sparzulage** fest. Vermögenswirksame Leistungen sind Geldleistungen, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer entweder zusätzlich zum Arbeitslohn oder von Teilen des üblichen Arbeitslohns anlegt. Anleger vermögenswirksamer Leistungen können je nach Anlageprodukt ein Kreditinstitut, ein (Fremd-)Unternehmen oder der Arbeitgeber selbst sein. Es sind die Vorschriften des 5. VermBG zu beachten. Zur vierjährigen Antragsfrist vgl. Vorbemerkungen Tz 5 a. E.

Der **Antrag** auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage kann in **Zeile 34** durch Eintragung einer »1« in den dafür vorgesehenen Eintragungsfeldern für die/den »stpl. Person/Ehemann/Person A« und die »Ehefrau/Person B« gestellt werden. Die Antragstellung gilt für alle vom Anbieter und/oder Arbeitgeber übermittelten **elektronischen Vermögensbildungsbescheinigungen**. Die für die Festset-

zung der Arbeitnehmer-Sparzulage erforderlichen Daten hat der Anbieter/Arbeitgeber nach Maßgabe des § 93 c 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 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. Grundstücksentschuldung) wird die Arbeitnehmer-Sparzulage jährlich ausgezahlt.

1.10 Einkommensersatzleistungen

1.10.1 Angaben im Hauptvordruck Est 1 A

eDaten:

Inländische **Einkommensersatzleistungen** (vgl. Tz 1.10.3), die von den auszahlenden Stellen **elektronisch** an die Finanzverwaltung übermittelt werden (vgl. Tz 1.10.2), brauchen in **Zeile 35 nicht** eingetragen zu werden. Die eDaten werden automatisch in die Einkommensteuerveranlagung übernommen. Eintragungen in Zeile 35 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 35 aus einem **EU-/EWR-Staat** oder der **Schweiz**, die von ausländischen Leistungsträgern **nicht** elektronisch übermittelt werden, sind in **Zeile 36** 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, Verdienstausfallentschädigungen nach dem IfSG), sind nicht in den Zeilen 35 und 36 anzugeben; diese werden aus der Lohnsteuerbescheinigung automatisch in die Kennzahlen der **Zeile 23** der **Anlage N** übernommen (vgl. Tz 11.8.1).

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 elektronische Steuererklärung übernehmen und ersparen sich so den Eingabeaufwand. Ansonsten sind die Daten zu Einkommensersatzleistungen vorerst weiter aus den vorliegenden Leistungsmittellungen der auszahlenden Stellen in die Zeile 35 zu übertragen. Zusätzliche Eintragszeilen können bei Bedarf per Mausklick der elektronischen Steuererklärung hinzugefügt werden.

1.10.2 Elektronische Übermittlung

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

1.10.3 Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen

Lohn- und Einkommensersatzleistungen sind zwar steuerfrei, sie beeinflussen aber über die Anwendung eines **besonderen Steuersatzes** die Höhe der festzusetzenden ESt (sog. **Progressionsvorbehalt**). Dabei wird das zu versteuernde Einkommen um die Summe der Leistungen i.S. des § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG vermehrt oder bei negativen Beträgen vermindert (§ 32b Abs. 2 EStG). Der sich danach ergebende besondere Steuersatz ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG ermittelte zu versteuernde Einkommen anzuwenden.

BERECHNUNGSBEISPIELE:

Die Eheleute A und B haben im VZ 2023 ein zu versteuerndes Einkommen von 40 000 € (Zusammenveranlagung). A hat im Kj. 2023

- 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 versteuerndes 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	6 560 €	3 156 €
besonderer (durchschnittlicher) Steuersatz	13,12 %	8,53 %
Die Anwendung des besonderen Steuersatzes auf das zu versteuernde Einkommen von 40 000 € ergibt als festzusetzende ESt	5 248 €	3 412 €
Zum Vergleich: Ohne Anwendung des Progressionsvorbehalts hätte sich aus dem zu versteuernden Einkommen von 40 000 € eine ESt ergeben von	3 912 €	3 912 €
Mehr-/Minderbetrag aufgrund des erhaltenen/ zurückgezahlten Arbeitslosengeldes	+ 1 336 €	./ 500 €

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;
- **Verdienstausfallentschädigungen** nach dem Unterhaltssicherungsgesetz;
- **Verdienstausfallentschädigungen** 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 nicht krankenversicherungspflichtige Personen, die in einer privaten Krankenkasse versichert sind, sind dagegen nicht zu erfassen. Die Leistungen der **privaten Krankenkasse** werden nicht nach dem SGB V gezahlt und unterliegen daher **nicht** dem Progressionsvorbehalt. Die unterschiedliche Behandlung von Krankengeld aus der gesetzlichen und der privaten Krankenversicherung ist auch nach Einführung des sog. Basistarifs in der privaten Krankenversicherung nicht zu beanstanden (BFH-Urteil vom 13.11.2014, III R 36/13, BFH/NV 2015 S. 562).

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

Einem Arbeitnehmer ist auch das **Insolvenzgeld** zuzurechnen, das an **Dritte** im Wege der Abtretung (Vorfinanzierung) oder Verpfändung ausgezahlt wurde (§ 32b Abs. 3 Satz 3 EStG). Das vorfinanzierte Insolvenzgeld fließt dem Arbeitnehmer dabei bereits mit der Auszahlung durch das Kreditinstitut zu und nicht erst mit der Bewilligung durch die Bundesagentur für Arbeit (BFH-Urteil vom 1.3.2012, BStBl II S. 596).

Bezieht ein Steuerpflichtiger Lohn- und Einkommensersatzleistungen aus den **EU-/EWR-Staaten** und der **Schweiz**, so 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.). Bei Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz in den **Niederlanden** haben und nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als »unbeschränkt einkommensteuerpflichtig« behandelt werden können, sind die aus den Niederlanden stammenden steuerfreien **Krankengeldzahlungen** im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 1.6.2022, BStBl 2023 II S. 230).

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 be-

reits 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 stpfl. 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 37** 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«)

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 37** 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 37 **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 aufgrund der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben im elektronischen Textfeld einer personellen Prüfung dem Bearbeiter im Finanzamt zugeführt.

37

1.12 Unterschrift

1.12.1 Datenschutzhinweise

vor 38

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 38 wird auf die maßgebenden **Rechtsgrundlagen** für die Datenerhebung sowie auf ein allgemeines **Informationsschreiben** der Finanzverwaltung zur Verarbeitung personenbezogener Daten, zu den Rechten der Steuerbürger nach der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) und den Ansprechpartnern in Datenschutzfragen hingewiesen. Dieses Informationsschreiben ist unter www.finanzamt.de (Rubrik »Datenschutz«) abrufbar oder kostenfrei beim Finanzamt erhältlich. Die DSGVO wurde über die §§ 32 a bis 32 f AO in das steuerliche Verwaltungsverfahren umgesetzt. Strittig ist, ob darüber hinaus ein Rechtsanspruch auf eine alles umfassende Überlassung von Informationen und Dokumenten der Finanzbehörden besteht (abl. FG München vom 5.5.2022, 15 K 194/20, EFG 2022 S. 1357 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: IX R 24/22; abl. FG Thüringen vom 22.2.2022, 4 K 660/20, EFG 2022 S. 1347 – Revision eingelegt, Az. beim BFH: IX R 25/22).

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

38

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 38 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 fristwahrend 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 § 87 a Abs. 3 AO erforderliche elektronische Unterschrift durch das verwendete **elektronische Zertifikat** ersetzt; zur Zulässigkeit siehe § 87 a 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).

1.12.3 Mitwirkung bei der Steuererklärung

In **Zeile 39** ist anzugeben, ob die Steuererklärung unter Mitwirkung einer selbständig und eigenverantwortlich tätigen und zur Hilfeleistung in Steuersachen nach den §§ 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes befugten Person oder Vereinigung angefertigt wurde (Eintragungsfeld »1 = Ja«). Anhand dieser Angabe wird analog zu den ELSTER-Erklärungen in den Grunddaten der Finanzverwaltung der Merker »steuerliche Beratung« abgeglichen, der die Einhaltung der gesetzlich verlängerte Steuerklärungsfrist für beratene Steuerpflichtige überwacht und bei Fristüberschreitung weitere Maßnahmen (z. B. die Anforderung von ausstehenden Steuererklärungen oder die Festsetzung von Verspätungszuschlägen) anstößt. Im Stempelfeld der **Zeile 40** kann angegeben werden, wer bei der Anfertigung der Steuererklärung mitgewirkt hat (Kontakt Daten, Anschrift des steuerlichen Beraters).

39–40

2. Anlage Sonderausgaben 2023

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 27, Teil II Tz 4.3, Teil II Tz 4.5.

Die in den **Zeilen 4 bis 41** 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, 29 bis 36).

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

2.2 Sonderausgaben-Pauschbetrag

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

2.3 Nicht abziehbare Aufwendungen

2.3.1 Private Schuldzinsen

Private **Schuldzinsen**, die ihrem Wesen nach weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind, können nicht 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 stpfl. Einnahmen (z. B. aus Vermietung und Verpachtung, vgl. Tz 24.9.1 oder aus Gewerbebetrieb, vgl. Tz 21.2.1) 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 einbehaltenen Kirchensteuer des Arbeitnehmers (bescheinigt in der Lohnsteuerbescheinigung) handelt. Wird ein Arbeitgeber vom Finanzamt als Haftungsschuldner für nicht

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. Ein Kirchensteuer-Erstattungsüberhang liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige im VZ der Kirchensteuererstattung **keine** Kirchensteuer gezahlt hat (BFH-Urteil vom 29.6.2022, X R 1/20, BFH/NV 2023 S. 79). Die Hinzurechnung des Kirchensteuer-Erstattungsüberhangs nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG verstößt zudem nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (FG Münster vom 7.7.2020, 6 K 2090/17 E, EFG 2020 S. 1742 – rkr.).

Bei der Berechnung vom Gesamtbetrag der Einkünfte zum Einkommen konnten bislang sämtliche Abzüge (z.B. Verluste), die nach § 2 Abs. 4 EStG i. V. mit R 2. Abs. 1 EStR zu berücksichtigen sind, mit einem Erstattungsüberhang bei der Kirchensteuer saldiert werden. Der BFH ist demgegenüber der Auffassung, dass ein Erstattungsüberhang als Einkommen zu versteuern ist und **nicht** mit **Verlustvorträgen** ausgeglichen werden kann (BFH-Urteil vom 12.3.2019, BStBl II S. 658). Durch die Hinzurechnung kann es daher dazu kommen, dass ESt gezahlt werden muss, obwohl der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustausgleich »0€« beträgt. Dies gilt auch dann, wenn sich die erstatteten Kirchensteuern im Zahlungsjahr letztlich nicht steuermindernd ausgewirkt haben, da ansonsten der mit § 10 Abs. 4b EStG verfolgte Vereinfachungszweck verfehlt würde, wenn dies in jedem Einzelfall ermittelt werden müsste. Das v. g. BFH-Urteil wird aufgrund der Veröffentlichung im BStBl Teil II von der Finanzverwaltung allgemein angewendet.

Ein Erstattungsüberhang bei der Kirchensteuer kann im Verluststehungsjahr **nicht** mit einem **negativen Gesamtbetrag** der Einkünfte verrechnet und zusätzlich in Höhe dieses negativen Gesamtbetrags als Verlustrücktrag nach § 10d EStG berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 3.5.2023, IX R 6/21, BFH/NV 2023 S. 1237). Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr (§ 2 Abs. 3 EStG) ist nach Durchführung des Verlustrücktrags um den Betrag der zurückgetragenen Einkünfte zu erhöhen. Der durch den Verlustabzug modifizierte Gesamtbetrag der Einkünfte bildet dann die Ausgangsgröße für die weitere Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs. 4 EStG, hier für die Hinzurechnung des Erstattungsüberhangs. Einspruchsverfahren in vergleichbaren Fällen wird die Finanzverwaltung nun fortführen.

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 regulären Einkommensteuertarif besteuert, löst eine spätere Anwendung des gesonderten Tarifs gemäß § 32d Abs. 1 EStG eine Herabsetzung der als Zuschlag zur tariflichen Einkommensteuer festgesetzten Kirchensteuer aus. Die hiermit verbundene Minderung des Sonderausgabenabzugs für gezahlte Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz EStG ist in dem VZ zu berücksichtigen, in dem die insoweit geänderte Einkommen- und Kirchensteuerfestsetzung wirksam wird (BFH-Urteil vom 16.3.2021, 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 GrS 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).

vor 5

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 5–8

Ein zum Schluss des vorangegangenen Kj. vom Finanzamt festgestellter **verbleibender Spendenvortrag** wird bei der Einkommensteueranmeldung des laufenden Kj. automatisch berücksichtigt. Das Vorliegen eines Spendenvortrags kann in **Zeile 16** 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 stpfl. Organisationen reichen als Nachweis nicht aus (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV; BMF-Schreiben vom 16.5.2011, BStBl I S. 559).

Für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger ist für den Spendenabzug zudem Voraussetzung, dass der andere Staat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung von Steuern leistet, z. B. im Fall einer möglichen Haftungsinanspruchnahme des EU-/EWR-Zuwendungsempfängers. Bei Spenden an juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen im **EU-/EWR-Ausland** ist für den Spendenabzug weitere Bedingung, dass natürliche Personen im Inland gefördert werden oder die Tätigkeit auch zum Ansehen Deutschlands beitragen kann. Das FG Köln ist der Auffassung, dass bei einer ausländischen Organisation, die den Nachweis der Gemeinnützigkeit nach deutschem Recht erbracht hat, ohne weitere Prüfung auch von einer möglichen Ansehenssteigerung für die Bundesrepublik Deutschland auszugehen ist (Urteil vom 20.1.2016, 9 K 3177/14, EFG 2016 S. 653). Der BFH hat mit Urteil vom 22.3.2018, BStBl II 2018 S. 651 die Entscheidung des FG Köln vom Ergebnis her bestätigt. Das Ansehen Deutschlands kann gemäß § 10b Abs. 1 Satz 6 EStG auch gefördert werden, wenn im Kernbereich der religiösen Tätigkeit einer ausländischen Kirche ein gemeinnütziges Engagement erkennbar wird, das Deutschland mittelbar zuzurechnen ist. Eine Spende, die ein inländischer Steuerpflichtiger unmittelbar einer im EU-/EWR-Ausland belegenen Einrichtung zuwendet, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt oder bei der es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts handelt, darf nach Ansicht des BFH nicht anders behandelt werden als eine Spende an eine inländische gemeinnützige Körperschaft, die ihre Mittel einer im Ausland ansässigen Einrichtung zur Erfüllung eines bestimmten gemeinnützigen Zwecks überlässt. Die Vorlage weiterer Unterlagen zur Anerkennung des Spendenabzugs (z. B. Mittelverwendungsrechnung, Rücklagenentwicklung) ist 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.

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. Jahreshgaben, 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 **Heimatkunde** (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO) oder
- **Zwecke** i. S. des § 52 Abs. 2 Nr. 23 AO (Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports)

fördern. Entscheidend für die Nichtabziehbarkeit der Mitgliedsbeiträge ist, ob die durch die Zuwendung begünstigte Körperschaft in erster Linie den **Freizeitaktivitäten** ihrer Mitglieder dient. Auch Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige Körperschaften, die neben der Freizeitgestaltung ihrer Mitglieder gleichzeitig auch zuwendungsbegünstigte Zwecke verfolgen (sog. Mischzwecke), sind **nicht** als Sonderausgaben abziehbar (BFH-Urteil vom 28.9.2022, BStBl 2023 II S. 178 zu Mitgliedsbeiträgen an einen **Musikverein**, der auch Musik ausbildet).

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 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 auf elektronischem Weg oder in Kopie **vorlegen** (»Belegvorlage-/Belegvorhaltepflicht«, vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1). Entsprechendes gilt für die vereinfachten Spendennachweise nach Tz 2.5.3.4 (Barzahlungsbefreiung, Buchungsbefreiung 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).

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeile 5

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. **Belegvorhaltepfl**icht, d. h., dass sie nur auf Anforderung des Finanzamts auf elektronischem Weg oder in Kopie 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 **Lastschrifteinzugsbeleg** 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 stpfl. Arbeitslohns außer Ansatz; die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen dann aber nicht im Rahmen der Einkommensteueranlagung 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). Die Finanzverwaltung hat den zeitlichen Anwendungsbereich der v. g. BMF-Schreiben aufgrund der Fortdauer des Ukrainekriegs auf alle begünstigten Maßnahmen erweitert, die in der Zeit vom 24.2.2022 bis zum **31.12.2023** durchgeführt werden (BMF-Schreiben vom 17.11.2022, BStBl I S. 1516).

Entsprechende Verwaltungserleichterungen gelten auch für Unterstützungsmaßnahmen an die Opfer des **Erdbebens** in der **Türkei** und in **Syrien**, die in der Zeit vom 6.2.2023 bis 31.12.2023 durchgeführt werden (BMF-Schreiben vom 27.2.2023, BStBl I S. 335).

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 stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (dazu gehören z. B. auch Fest-, Verkaufsveranstaltungen oder Altmaterialsammlungen, die an einen gewerblichen Altmaterialverwerter verkauft werden), der nicht unmittelbar der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke dient, nicht steuerbegünstigt.

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

Sachspenden aus dem **Privatvermögen** sind grds. mit dem **gemeinen Wert** (Verkehrswert einschließlich Umsatzsteuer) des Wirtschaftsgutes abziehbar. Das ist der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei Neuanschaffungen durch den Spender kann dieser Wert durch die Einkaufsrechnung nachgewiesen werden. Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern (z. B. gebrauchter Kleidung) ist der Wert anhand des Anschaffungspreises, der Qualität, des Alters und des Erhaltungszustandes des Wirtschaftsgutes im Abgabezeitpunkt zu schätzen. Bei Sachspenden,

die im Zeitpunkt der Zuwendung bei einer Veräußerung einen Besteuerungstatbestand erfüllen würden (z. B. bei Veräußerungstatbeständen, die unter § 17 oder § 23 EStG fallen), sind die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Wert der Zuwendung maßgebend (Tz 6 des BMF-Schreibens vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333).

Wird ein Wirtschaftsgut gespendet, das unmittelbar zuvor aus dem **Betriebsvermögen** des Spenders entnommen wurde, so bemisst sich nach § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG der für die Sachspende anzusetzende Wert nach dem bei der Entnahme des Wirtschaftsgutes angesetzten **Teilwert** (einschließlich Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt). Abweichend vom Teilwert kann das Wirtschaftsgut auch mit dem **Buchwert** entnommen werden (sog. **Buchwertprivileg** nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG). Die während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen entstandenen Wertsteigerungen (stillen Reserven) werden insoweit nicht erfasst. Eine Gewinnrealisierung der stillen Reserven unterbleibt auch dann, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft das gespendete Wirtschaftsgut zeitnah weiterveräußert (vgl. R 6.12 Abs. 3 EStR). Dadurch kann der Spender ESt 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 **Aufwendersersatz** (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 **Aufwendersersatzanspruch** 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 Aufwendersersatzes (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 Aufwendersersatzanspruch muss durch einen **Vertrag** oder die **Satzung** eingeräumt worden sein, und zwar bevor die zum Aufwand führende Tätigkeit begonnen worden ist. Aufwendersersatzansprüche 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 Aufwendersersatzanspruchs 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, Aufwendersersatz 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 Aufwendersersatz 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 Aufwendersersatz 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 Aufwendersersatz 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 Aufwendersersatz oder eine Vergütung wirtschaftlich in der Lage ist, die eingegangene Verpflichtung zu erfüllen.
- Die Ausgabe muss beim Spender zu einer endgültigen **wirtschaftlichen Belastung** führen. Eine endgültige wirtschaftliche Belastung liegt nicht vor, soweit der Wertabgabe aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ein entsprechender Zufluss – im Falle der Zusammenveranlagung auch beim anderen Ehegatten/Lebenspartner – gegenübersteht (BFH-Urteil vom 20.2.1991, BStBl II S. 690). Die von der spendenempfangsberechtigten Einrichtung erteilten Aufträge und die mit deren Ausführung entstehenden Aufwendungen dürfen nicht, auch nicht z. T., im eigenen Interesse des Zuwendenden ausgeführt oder getätigt werden. Die Auszahlung von Aufwendersersatz an den Spender führt insoweit nicht zu einem schädlichen Rückfluss, als der Aufwendersersatz aufgrund eines ernsthaft eingeräumten Ersatzanspruchs geleistet wird, der nicht unter der Bedingung einer vorhergehenden Spende steht.
- Bei dem nachträglichen Verzicht auf den Ersatz der Aufwendungen oder auf einen sonstigen Anspruch handelt es sich um eine **Geldspende**, bei der entbehrlich ist, dass Geld zwischen dem Zuwendungsempfänger und dem Zuwendenden tatsächlich hin und her fließt. Dem Zuwendenden ist deshalb eine Zuwendungsbestätigung über eine Geldzuwendung zu erteilen, in der auch ausdrückliche Angaben darüber zu machen sind, ob es sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt.
- Eine **Zuwendungsbestätigung** darf nur erteilt werden, wenn sich der Ersatzanspruch auf Aufwendungen bezieht, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke des Zuwendungsempfängers erforderlich waren. Für die Höhe der Zuwendung ist der vereinbarte Ersatzanspruch maßgeblich. Allerdings kann ein unangemessen hoher Ersatzanspruch zum Verlust der Gemeinnützigkeit des Zuwendungsempfängers führen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Der Zuwendungsempfänger muss die zutreffende Höhe des Ersatzanspruchs, über den er eine Zuwen-

Teil I: Anlage Sonderausgaben

Zeile 5

dungsbestätigung 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 stpfl. 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 **Aufgabe** nach § 153a StPO oder § 56b StGB (BFH-Urteil vom 19.12.1990, BStBl 1991 II S. 234; vgl. H 10b.1 – Auflagen – EStH), denn derartige Zahlungen erfolgen weder freiwillig noch unentgeltlich.

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

2.5.6.3 Schulvereine

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

Bei Personen, deren Kinder die Schule besuchen, ist eine Aufteilung der Elternbeiträge in einen steuerlich abziehbaren Spendenanteil und in ein nicht als Spenden abziehbares Leistungsentgelt nicht möglich (BFH-Urteil vom 25.8.1987, BStBl II S. 850). Hiernach können Eltern, deren Kinder die Schule eines gemeinnützigen Schulvereins (Schulträgers), z.B. eine Waldorfschule, besuchen, nicht zur Deckung von Schulkosten ihrer Kinder steuerwirksam spenden.

Dies gilt auch dann, wenn ein sozial gestaffeltes **Schulgeld** oder ein Schulgeld aufgrund einer Selbsteinschätzung der Eltern erhoben wird. Diese Beträge können aber im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG als Sonderausgaben berücksichtigt werden (vgl. Tz 9.12).

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

Als **Spenden** kommen bei Personen, deren Kinder die Schule besuchen, somit nur **freiwillige Leistungen** in Betracht, die über den festgesetzten Elternbeitrag hinausgehen (z.B. Übernahme von Patenschaften, Einzelspenden für besondere Veranstaltungen oder Anschaffungen außerhalb des normalen Betriebs der Schule). Hierzu gehören auch Zuwendungen für die Lehrerbildung, 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, Erbbauzinsen, 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).

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 einzel-

nen durch einen Dritten (»Projektveranstalter«) durchzuführenden Projekte oder zu entwickelnden Produkte auf einer Internetplattform (sog. »Crowdfunding-Portal«) vorgestellt und gezielt Gelder zur Erreichung eines häufig festen Finanzierungsziels eingeworben.

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

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

2.5.7 Spendenhöchstsätze

Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können einheitlich

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

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

BEISPIEL:

Zum 31.12.2022 beträgt der verbleibende Spendenvortrag i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG 8 000 €. Im Jahr 2023 werden weitere berücksichtigungsfähige Spenden von 15 000 € geleistet. Der maßgebende Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ 2023 beträgt 100 000 €.

Die laufenden Spenden des VZ 2023 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 2023	+ 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 2023 in Höhe von 3 000 € (15 000 € ./ 12 000 €) werden zum 31.12.2023 als verbleibender vortragsfähiger Spendenbetrag gesondert festgestellt.

2.5.8 Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien

- 7** Spenden und Mitgliedsbeiträge an **politische Parteien** i. S. des § 2 des Parteiengesetzes sind nur in beschränkter Höhe als **Sonderausgaben** abzugsfähig (§ 10b Abs. 2 EStG). Vorrangig werden

diese Zuwendungen über eine **Ermäßigung** der **tariflichen ESt** berücksichtigt (§ 34g Nr. 1 EStG). Der Sonderausgabenabzug bzw. die Tarifiermäßigung sind durch Eintragung der zugewendeten Beträge in **Zeile 7** geltend zu machen. Eine Berücksichtigung der Spenden und Mitgliedsbeiträge scheidet allerdings aus, sofern die politische Partei von der staatlichen Parteienfinanzierung ausgeschlossen ist.

Bei Steuerpflichtigen, die Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien i. S. des § 2 des Parteiengesetzes leisten, ermäßigt sich die tarifliche ESt (vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme des sog. »Baukindergeldes« nach § 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 2023 von 50 000 € leistete im Kj. 2023 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** auf elektronischem Weg oder in Kopie vorzulegen (vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1); die Belegvorhalte- und

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 8–12

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 hierzu 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 Steuerminderung erreicht werden kann. In **Zeile 11** ist dementsprechend anzugeben, welche von den in der Zeile 9 und 10 nachgewiesenen Spenden in 2023 berücksichtigt werden sollen. Der

9–10

11–12

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 2023 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 2023 leistet der Steuerpflichtige in den Vermögensstock derselben Stiftung eine weitere Spende von 1 Mio. €, die wiederum über zehn Jahre (neuer Zehnjahreszeitraum) bis zum VZ 2032 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** auf elektronischem Weg oder in Kopie vorzulegen (vgl. Vorbemerkungen Tz 14.1); 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).

Das BVerfG hat inzwischen mit mehreren Beschlüssen vom 19.11.2019 (Az. 2 BvL 22/14 bis 2 BvL 27/14) entschieden, dass der gesetzliche Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Aufwendungen einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nach § 9 Abs. 6 EStG sowie die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG **verfassungsgemäß** sind. In zwei Nachfolgevorfahren hat der BFH keine Bedenken § 9 Abs. 6 EStG rückwirkend ab dem VZ 2004 anzuwenden (BFH-Urteil vom

12.2.2020, BStBl II S. 719; BFH-Beschluss vom 7.7.2020, VI R 18/20, BFH/NV 2021 S. 9). Entsprechendes gilt auch für die rückwirkende Anwendung des Ausschlusses des Betriebsausgabenabzugs nach § 4 Abs. 9 EStG (BFH-Urteil vom 16.6.2020, BStBl 2021 II S. 11). Die in weiteren Parallelfällen anhängigen Revisionen (u. a. VI R 3/20, VI R 4/20, VI R 5/20, VI R 6/20, VI R 11/20) sind inzwischen durch Rücknahme und entsprechenden Einstellungsbeschluss beendet worden. Vor diesem Hintergrund erlässt die Finanzverwaltung Steuerbescheide wegen der Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium als Werbungskosten oder Betriebsausgaben **nicht mehr vorläufig** (BMF-Schreiben vom 18.5.2021, BStBl I S. 680). Ein Ruhenlassen außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren sowie eine Aussetzung der Vollziehung kommen insoweit nicht mehr in Betracht.

2.6.2 Sonderausgaben-Höchstbetrag

Nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers (vgl. Tz 2.6.1) sind die erste Berufsausbildung und das Erststudium als »Erstausbildung« der privaten Lebensführung zuzuordnen. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die eigene Berufsausbildung können jedoch bis zum Abschluss der Erstausbildung bis zu **6 000 €** im KJ. als **Sonderausgaben** abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Dieser Höchstbetrag ist personenbezogen, d. h., Aufwendungen des **Ehegatten** oder **Lebenspartners** für dessen Berufsausbildung sind im Rahmen eines eigenen Höchstbetrags von 6 000 € jährlich als Sonderausgaben berücksichtigungsfähig. Aufwendungen für die Ausbildung von Kindern sind dagegen nicht als Sonderausgaben abzugsfähig; wegen der hierfür vorgesehenen Vergünstigungen vgl. Tz 9 unter Erläuterungen zur Anlage Kind.

Die Summe der geleisteten Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (»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 Mausclick der elektronischen Steuererklärung beliebig hinzugefügt werden können.

2.6.3 Begriff der Berufsausbildung

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

Die **Fort- und Weiterbildung** soll dagegen die Möglichkeit geben, die Kenntnisse und Fertigkeiten im bereits ausgeübten oder erlernten Beruf zu erhalten, zu erweitern und der Entwicklung der Verhältnisse anzupassen. Kosten, die der beruflichen Fort- und Weiterbildung dienen (**Fortbildungskosten**), sind bei Arbeitnehmern als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. Tz 11.17); bei selbständig Tätigen liegen insoweit Betriebsausgaben vor (vgl. Teil II Tz 2.11.1). Die Einstufung als Fortbildungskosten und damit als

13–14

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bedeutet, dass diese Kosten grds. voll (ohne Höchstbetrag) abzugsfähig sind. Soweit Aufwendungen im Rahmen eines **Ausbildungsdienstverhältnisses** entstehen (z. B. bei einer Ausbildung im Betrieb des Arbeitgebers oder bei Beamtenanwärtern), kommt nur ein Abzug als Werbungskosten in Betracht (vgl. Tz 11.17.3).

2.6.4 Nicht abziehbare Aufwendungen (Einzelfälle)

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

Kosten für die Erlangung des Pkw-**Führerscheins** dienen regelmäßig der Allgemeinbildung und sind deshalb grds. nicht abziehbar (BFH-Urteil vom 5.8.1977, BStBl II S. 834). Ein Abzug als Werbungskosten kommt nur dann in Betracht, wenn der Führerschein unmittelbare Voraussetzung für die Berufsausübung ist (vgl. Tz 11.18.3.10 unter »Führerschein«).

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

2.6.5 Erstmalige Berufsausbildung

Eine Berufsausbildung ist als **erstmalige Berufsausbildung** anzusehen, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung bzw. kein abgeschlossenes berufsqualifizierendes Hochschulstudium vorausgegangen ist. Wird ein Steuerpflichtiger ohne entsprechende Berufsausbildung in einem Beruf tätig und führt er die zugehörige Berufsausbildung nachfolgend durch (nachgeholt Berufsausbildung), handelt es sich dabei ebenfalls um eine erstmalige Berufsausbildung (BFH-Urteil vom 6.3.1992, BStBl II S. 661).

Eine Berufsausbildung als Erstausbildung liegt 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 oder eine Maßnahme zur Vermittlung einfachster Berufstätigkeiten (Anlern Tätigkeiten, kurzfristige Einweisungen). Auch der Abschluss mehrerer unabhängiger Kurse stellt keine erste Berufsausbildung dar; dies gilt auch dann, wenn die Kurse inhaltlich aufeinander aufbauen.

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

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

Zu weiteren Einzelheiten 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

ten 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 Postgraduierstudium 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 abge-

schlossene 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,
- Tagespauschale für Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung (Homeoffice),
- 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.

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 13–14

Diese gelten auch für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Rz 35 des BMF-Schreibens vom 25.11.2020, BStBl I 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 abhängig, dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen (BFH-Urteil vom 20.3.1992, BStBl II S. 1033; Rz 29 des BMF-Schreibens vom 22.9.2010, BStBl I S. 721). Es muss nur eine auswärtige Unterbringung i. S. von § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG vorliegen. Ein Student, der seinen Lebensmittelpunkt aber an den Studienort verlagert hat, ist regelmäßig dort nicht auswärts untergebracht (BFH-Urteil vom 19.9.2012, BStBl 2013 II S. 284). Bei Vorliegen eines doppelten Haushalts (vgl. Tz 12.2) gelten in diesem Fall 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. Auch bei den Berufsausbildungskosten ist zu beachten, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer 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 Satz 2 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. 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 Aufwendungen oder die Jahrespauschale (s. u.) entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen (Rz 17 des BMF-Schreibens vom 15.8.2023, BStBl I S. 1551). Alternativ zum Abzug der tatsächlichen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer, kann ab dem VZ 2023 eine **Jahrespauschale** in Höhe von **1 260 €** abgezogen werden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG). Wird das Arbeitszimmer nicht ganzjährig für die Berufsausbildung genutzt, ermäßigt sich der Betrag von 1 260 € für jeden vollen Kalendermonat um ein Zwölftel. Zu weiteren Einzelheiten vgl. Tz 11.15.1.

Für Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung (Homeoffice) kommt auch bei einer Berufsausbildung ein Abzug der **Tagespauschale** in Betracht (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG i. V. mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG). Diese beträgt ab dem VZ 2023 **6 €** für jeden Kalendertag, an dem die Berufsausbildung überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, höchstens 1 260 € im Kalenderjahr. Die Tagespauschale gilt ab dem VZ 2023 auch für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers, wenn für die berufliche Tätigkeit (Berufsausbildung) dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (vgl. Tz 11.16.3). Wird für eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung die Tagespauschale als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abge-

zogen, kommt daneben ein weiterer Abzug als Sonderausgaben nicht in Betracht (Rz 41 des o. a. BMF-Schreibens vom 15.8.2023).

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 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-)jettgeltliches 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 stpfl. 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 Wirt-

schaftsüberlassungsvertrag 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 frühere 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

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 22** und für die **zweite empfangsberechtigte Person in Zeile 25** eingetragen werden. In diesen Zeilen ist jeweils auch der Rechtsgrund der Versorgungsleistungen sowie das Datum des Vertrags anzugeben.

Zusätzlich sind in **Zeile 23** der **Name** sowie in **Zeile 24** die **Identifikationsnummer** der ersten **empfangsberechtigten Person** einzutragen, die entsprechenden Angaben für die zweite empfangsberechtigte Person in den **Zeilen 26** und **27**. 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 Besteuerung** 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 28** anzugeben.

Wird **erstmal**s der Sonderausgabenabzug für eine Versorgungsleistung geltend gemacht, so empfiehlt es sich der Steuererklärung eine Ausfertigung des **Vertrages** beizufügen, auf dem die Versorgungsleistung beruht. Für diese Unterlagen besteht allerdings keine

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 15–21

Belegvorlagepflicht, sondern nur eine Belegvorhaltepflcht; sie müssen daher grds. nur auf Anforderung des Finanzamts auf elektronischem Weg oder in Kopie 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 17.5. 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 abziehbare 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 22** und/oder **25** oder bei Berücksichtigung im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung in **Zeile 28** 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 28 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 33.5.2.

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 nicht steuerbare 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 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 wiederkehrender Bezüge nach § 22 Nr. 1a EStG auf Seiten des Berechtigten entsprechend aus (vgl. Tz 20.2).

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 Altteilsvertrag 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 abziehbaren dauernden Last (BFH-Urteil vom 27.2.1992,

BStBl II S. 609). **Schuldzinsen**, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Finanzierung dauernder Lasten (private Versorgungsrente) gezahlt werden, sind nicht ihrerseits als dauernde Last abziehbar (BFH-Urteil vom 14.11.2001, BStBl 2002 II S. 413).

2.7.2 Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben

2.7.2.1 Realsplitting

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

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

Das Realsplitting gilt **nicht** für Unterhaltsleistungen an **Kinder**. Diese sind durch die staatlichen Leistungen im Rahmen des Familienleistungsausgleichs abgegolten (vgl. Tz 9.2).

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

2.7.2.2 Höchstbetrag

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

Die als Sonderausgaben beim Unterhaltsverpflichteten berücksichtigten Unterhaltsleistungen unterliegen beim Unterhaltsempfänger in gleicher Höhe der Besteuerung nach § 22 Nr. 1a EStG (Korrespondenzprinzip). Der Unterhaltsempfänger kann aber im Rahmen seiner 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

In den **Zeilen 29 bis 36** können Unterhaltsleistungen für zwei Unterhaltsempfänger geltend gemacht werden. Hierzu ist in **Zeile 29** der Name der ersten unterstützten Person sowie in **Zeile 30** die an diese Person vergebene Identifikationsnummer anzugeben; die entsprechenden Angaben für die zweite unterstützte Person sind in den **Zeilen 33 und 34** 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 20.3) sichergestellt werden. Der Unterhaltsempfänger ist verpflichtet, dem Unterhaltsleistenden seine Identifikationsnummer mitzuteilen. Kommt der Unterhaltsempfänger dem nicht nach, kann der Unterhaltsleistende bei seinem

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 29–36

Wohnsitzfinanzamt die Identifikationsnummer der unterstützten Person erfragen.

Die **tatsächlich** im VZ 2023 **gezahlten Unterhaltsleistungen** und die darin enthaltenen Beiträge zur **Basis-Krankenversicherung** und gesetzlichen **Pflegeversicherung** des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners sind für die erste unterstützte Person in den **Zeile 29** und **31** anzugeben, die entsprechenden Angaben für die zweite unterstützte Person in den **Zeilen 33** und **35**. In einheitlichen Unterhaltsleistungen enthaltener **Kindesunterhalt** ist **nicht** anzugeben (vgl. Tz 2.7.2.1). Die in **Zeile 31** und/oder **35** 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 32** und **36** 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 Eintragungszeilen zu den Zeilen 29 bis 36 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. Die ortsübliche Miete ist auch dann anzusetzen, wenn die Parteien unterhaltsrechtlich einen betragsmäßig geringeren Wohnvorteil vereinbart haben (BFH-Urteil vom 29.6.2022, BStBl 2023 II S. 237). Ein auf gemeinsame **Kinder** entfallender Wohnvorteil bleibt bei der Beurteilung der abziehbaren Unterhaltsleistungen allerdings außer Betracht. 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 verbrauchs-unabhängigen 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/

ten/Lebenspartners anzugeben; hierdurch wird die steuerliche Berücksichtigung dieser Beiträge über den Unterhaltshöchstbetrag von 13 805 € hinaus (vgl. Tz 2.7.2.2) sichergestellt.

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

Die **Zustimmung des Unterhaltsempfängers** in der »Anlage U« schließt – unabhängig davon wann diese erteilt wurde – eventuelle Erhöhungsbeträge des Höchstbetrags für die Kranken- und Pflegeversicherung des Unterhaltenen (vgl. Tz 2.7.2.2) mit ein. Die Zustimmungserklärung gilt – solange sie nicht widerrufen wird – auch für alle darauffolgenden Kj. Der **Widerruf** ist **vor Beginn** des Kj., für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Die Zustimmung wirkt auch dann bis auf Widerruf, wenn sie im Rahmen eines **Vergleichs** erteilt wird (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 2023 nur als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG bis zu einem Höchstbetrag von **10 908 €** (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 stpfl. Einkünfte zu behandeln.

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

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

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

2.7.2.6 Erbe

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

2.7.2.7 Unterhaltsempfänger im Ausland

Ist der Unterhaltsempfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (weil er im Ausland lebt), hat er aber seinen Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem **EU-/EWR-Staat** oder in der **Schweiz**, kommt ein Abzug der Unterhaltsleistungen im Rahmen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG in Betracht; zur Anwendung des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn der Unterhaltsempfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz hat, siehe BMF-Schreiben vom 16.9.2013, BStBl I S. 1325. Die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger muss durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden; wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. Tz 33.5.2.

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 LPartG). Diese Anwartschaftsrechte werden grds. **intern** innerhalb des jeweiligen Versorgungssystems oder ausnahmsweise **extern** durch Begründung eines Anrechts außerhalb des auszugleichenden Versorgungssystems **geteilt**. Sowohl die interne als auch die externe Teilung lösen beim Ausgleichsverpflichteten und beim Ausgleichsberechtigten keine (belastenden) steuerlichen Konsequenzen aus. Die Übertragung von Anrechten ist im Zeitpunkt der internen Teilung nach § 3 Nr. 55a EStG steuerfrei; entsprechendes gilt nach § 3 Nr. 55b EStG für die bei einer externen Teilung an ein neues Versorgungssystem zu leistenden Ausgleichswerte. Erst die späteren **Versorgungsleistungen** sind bei der ausgleichsberechtigten Person so zu besteuern, wie sie bei der ausgleichsverpflichteten Person ohne Berücksichtigung der Teilung zu besteuern gewesen wären (z. B. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG oder als Leibrenten i. S. des § 22 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG). Anders als beim schuldrechtlichen Versorgungsausgleich (s. u.) können im Fall der internen oder externen Teilung die Leistungen bei der ausgleichspflichtigen Person **nicht** als Sonderausgaben abgezogen werden. Die der ausgleichspflichtigen Person zuzurechnenden Leistungen sind bereits durch die Teilung der Versorgungsanwartschaften gemindert und müssen nur in dieser Höhe versteuert werden (Rz 21 des BMF-Schreibens vom 21.3.2023, BStBl I S. 611).

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. Der Sonderausgabenabzug gilt zudem für Ausgleichszahlungen nach § 1587f, § 1587g und § 1587i BGB in der bis zum 31.8.2009 geltenden Fassung sowie nach § 3a des Gesetzes

zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich (Rz 29 des o. a. BMF-Schreibens vom 21.3.2023).

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 steuernde 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 34 und Beispiel 3 des o. a. BMF-Schreibens vom 21.3.2023). Entsprechendes gilt für Renten aus der Basisversorgung, die der sog. »Kohortenbesteuerung« mit einem Besteuerungsanteil unterliegen (Rz 32 und Beispiel 1 des v. g. BMF-Schreibens vom 21.3.2023; zur Ermittlung des Besteuerungsanteils vgl. Tz 17.3).

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 stpfl. Einkünften des ausgleichspflichtigen Versorgungsempfängers gehören; diese sind nicht nach § 3 Nr. 55a Satz 2 EStG steuerfrei.

BEISPIEL:

Der Ausgleichsverpflichtete A bezieht im Jahr 2023 (Versorgungsbeginn 1.1.2023) 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 1 326 € wird bei A ein Betrag von 18 674 € der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag in Höhe von 9 337 € (= 50 % von 18 674 €) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG geltend machen.

B hat einen Betrag in Höhe von 9 235 € (= 9 337 € ./. 102 € Werbungskosten-Pauschbetrag) nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern.

Bemisst sich die Ausgleichszahlung nach Leistungen aus einem Altersvorsorgevertrag (sog. Riester-Vertrag), einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse oder einer Direktversicherung, kann die ausgleichspflichtige Person den Sonderausgabenabzug in der Höhe erhalten, wie die entsprechende Leistung anteilig bei ihr zu stpfl. Einnahmen nach § 22 Nr. 5 Satz 1 oder Satz 2 EStG führt. Der Ausgleichsberechtigte hat die Leistung ebenfalls in entsprechendem Umfang nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern (Rz 35 und 36 sowie Beispiel 4 des o. a. BMF-Schreibens vom 21.3.2023).

Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen **Versorgungsausgleichs** sind in **Zeile 37** 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.

37–39

Teil I: Anlage Sonderausgaben Zeilen 40–41

In **Zeile 38** sind der **Name** sowie in **Zeile 39** 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 Ausfertigung des Vertrags oder der Versorgungsvereinbarung beizufügen. Es besteht für diese Unterlagen allerdings nur eine **Belegvorhaltepfl**icht; sie müssen daher grds. nur auf Anforderung des Finanzamts auf elektronischem Weg oder in Kopie vorgelegt werden (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 37 bis 39, die auf unterschiedlichen Rechtsgründen beruhen und an unterschiedliche Zahlungsempfänger geleistet werden, stehen in ELSTER gegenüber dem amtlichen Vordruck weitere Eintragungszellen zur Verfügung. Diese können durch Mausklick der elektronischen Steuererklärung hinzugefügt werden.

Lebt die ausgleichsberechtigte Person **nicht** im **Inland** und ist diese nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, kann der Ausgleichsverpflichtete die Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs grds. **nicht** als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG abziehen; der Ausgleichsberechtigte hat diese Zahlungen korrespondierend dazu auch nicht zu versteuern. Eine Ausnahme besteht dann, wenn die ausgleichsberechtigte Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem **EU-/EWR-Staat** oder in der **Schweiz** hat. Die Ausgleichszahlungen können dann als Sonderausgaben i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG abgezogen werden, wenn deren Besteuerung beim Empfänger durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG); wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. Tz 33.5.2.

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

Für **Ausgleichsleistungen** zur **Vermeidung des Versorgungsausgleichs** besteht nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG ein gesonderter Abzugstatbestand. 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. Begünstigt sind auch unmittelbare Leistungen der ausgleichspflichtigen Person an die ausgleichsberechtigte Person (Rz 13 des BMF-Schreibens vom 21.3.2023, BStBl I S. 611). Die ausgleichspflichtige Person kann jederzeit freiwillig Zahlungen vornehmen, um aufgrund eines durchgeführten Versorgungsausgleichs geminderte eigene Versorgungsanwartschaften **wieder aufzufüllen**. Beiträge in die gesetzlichen Rentenversicherungen, zur landwirtschaftlichen Alterskasse oder zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen sowie zu zertifizieren Basisrentenverträgen können im Jahr der Zahlung als **Sonderausgaben** nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b EStG im Rahmen des Höchstbetrages nach § 10 Abs. 3 EStG berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 19.8.2021, BStBl 2022 II S. 256; vgl. Tz 3.3.1.2). Zahlungen eines Beamten an den Dienstherrn zur Auffüllung seines geminderten Versorgungsanspruchs i. S. des § 19 EStG können im Jahr der Zahlung als vorweggenommene **Werbungskosten** berücksichtigt werden, da dies den Bezug höherer Versorgungsbezüge sichert (Rz 15 des o.a. BMF-Schreibens vom 21.3.2023; vgl. 11.18.3.30).

Die Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs können vom Steuerpflichtigen in **Zeile 40** geltend gemacht werden. Außerdem sind in dieser Zeile der **Name** sowie in **Zeile 41** 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.).

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 20.3). Es kommt nicht darauf an, dass sich der Sonderausgabenabzug tatsächlich steuermindernd auswirkt.

BEISPIEL:

Die Eheleute A und B haben im Scheidungsfolgeverfahren vereinbart, dass B auf den Versorgungsausgleich verzichtet (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 VersAusglG). A zahlt im Gegenzug für diesen Verzicht 80 000 € an B. A beantragt im Rahmen der Einkommensteuererklärung für die Zahlung von 80 000 € den Sonderausgabenabzug und gibt die Identifikationsnummer von B an. B ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und hat auf der Anlage U die Zustimmung erteilt.

40–41

Besteuerung bei A:

A kann die Ausgleichszahlung an B in Höhe von 80 000 € als Sonderausgaben abziehen (§ 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG).

Besteuerung bei B:

B muss korrespondierend 80 000 € abzgl. 102 € Werbungskosten-Pauschbetrag bzw. abzüglich tatsächlicher Werbungskosten als sonstige Einkünfte versteuern (§ 22 Nr. 1a EStG). Dies würde auch gelten, wenn sich im Rahmen der Einkommensteueranlagung von A die Ausgleichszahlung nicht in voller Höhe als Sonderausgaben auswirken sollte.

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 33.5.2.

3. Anlage Vorsorgeaufwand 2023 – Vorsorgeaufwendungen

3.1 Vorbemerkungen

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

Arbeitgeber und Versicherungsunternehmen sind verpflichtet, die **Daten** zu den im VZ geleisteten Vorsorgeaufwendungen bis Ende Februar des Folgejahres **elektronisch** an die Finanzverwaltung zu übermitteln (§ 93c Abs. 1 AO). Die der Finanzverwaltung vorliegenden »eDaten« sind **nicht** in die mit dem Logo »e« gekennzeichneten und dunkelgrün hervorgehobenen Zeilen/Bereichen der Anlage Vorsorgeaufwand einzutragen; sie werden **automatisch** in die Einkommensteuerveranlagung übernommen (vgl. Vorbemerkungen Tz 13). Welche eDaten dem Finanzamt bereits vorliegen, kann entweder dem vom Arbeitgeber ausgestellten Ausdruck der Lohnsteuerbescheinigung oder den Mitteilungen der Versicherungsunternehmen entnommen werden. Das bedeutet auch, dass die **Abgabe** der Anlage Vorsorgeaufwand **entfällt**, wenn über die eDaten hinaus keine weiteren Angaben zu den Vorsorgeaufwendungen erforderlich sind.

Eintragungen sind in den mit »e« gekennzeichneten Zeilen/Bereichen der Anlage Vorsorgeaufwand nur noch dann vorzunehmen, wenn von den eDaten **abweichende Angaben** berücksichtigt werden sollen oder der Arbeitgeber die Daten nicht elektronisch übermittelt und dem Arbeitnehmer stattdessen eine »Besondere Lohnsteuerbescheinigung« für das Kj. 2023 ausgehändigt hat (vgl. Tz 11.1 a.E.). Das Gleiche gilt, wenn die Versicherungsunternehmen die Daten aus technischen Gründen nicht (rechtzeitig) elektronisch übermitteln konnten und dem Versicherten eine »Bescheinigung zur Vorlage beim Finanzamt« über die geleisteten Beiträge erteilt haben (vgl. Tz 3.2.3.6).

Die Anlage Vorsorgeaufwand 2023 gliedert sich in folgende Abschnitte:

- Beiträge zur Altersvorsorge (Zeilen 4 bis 10),
- Beiträge zur inländischen gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung (Zeilen 11 bis 22),
- Beiträge zur inländischen privaten Kranken- und Pflegeversicherung (Zeilen 23 bis 27),
- Beiträge zur ausländischen gesetzlichen oder privaten Kranken- und Pflegeversicherung (Zeilen 28 bis 33),
- steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zur Kranken- und Pflegeversicherung (Zeilen 34 bis 36),
- als Versicherungsnehmer für andere Personen übernommene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (Zeilen 37 bis 42),
- weitere sonstige Vorsorgeaufwendungen (Zeile 43 bis 48),
- ergänzende Angaben zu den Vorsorgeaufwendungen (Zeilen 49 bis 55).

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

3.2 Vorsorgeaufwendungen

3.2.1 Rechtsentwicklung

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

Abzug von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben grundlegend geändert. Seit dem VZ 2005 wird zwischen Beiträgen für die Altersversorgung und den sonstigen Vorsorgeaufwendungen, wie den Beiträgen zu Kranken-, Pflege-, Unfall- oder Haftpflichtversicherungen unterschieden:

- Beiträge zur Altersvorsorge wurden bis einschließlich VZ 2014 bei der Einzelveranlagung bis zu einem Höchstbetrag von 20 000 € und bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern bis zu 40 000 € als Sonderausgaben berücksichtigt. Ab dem VZ 2015 wurde das Abzugsvolumen für die Basisversorgung im Alter an den Höchstbeitrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung gekoppelt. Für den VZ 2023 ergibt sich hier nach ein Höchstbetrag von 26 528 € bei der Einzelveranlagung bzw. von 53 056 € bei der Zusammenveranlagung (vgl. Tz 3.2.4.2).
- Ab dem VZ 2023 können die geleisteten Beiträge zur Altersvorsorge i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu 100 % als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Der ursprünglich erst ab dem Jahr 2025 vorgesehene vollständige Sonderausgabenabzug von Altersvorsorgeaufwendungen wurde im Rahmen des JStG 2022 vom 16.12.2022 (BGBl I S. 2294) auf das Jahr 2023 vorgezogen. Zur Altersvorsorge gehören insbesondere die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, zu einer vergleichbaren berufsständischen Versorgungseinrichtung oder zu einem Basisrentenvertrag (sog. »Rürup-Rente«). Basisrentenverträge müssen seit dem VZ 2010 »zertifiziert« sein (vgl. Tz 3.2.3.4).
- Bis zum VZ 2019 wurde eine Günstigerprüfung nach der Rechtslage bis 2004 durchgeführt, um Schlechterstellungen gegenüber dem Abzugsvolumen ab 2005 zu vermeiden. Der nach der Rechtslage bis 2004 zu berücksichtigende Vorwegabzug wurde beginnend mit dem Jahr 2011 schrittweise bis zum VZ 2019 abgeschmolzen. Beiträge zu einem Basisrentenvertrag wurden im Rahmen der Günstigerprüfung ggf. durch einen Erhöhungsbetrag berücksichtigt. Seit dem VZ 2020 ist diese Günstigerprüfung entfallen.
- Der beschränkte Abzug von sonstigen Vorsorgeaufwendungen geriet sehr schnell auf den Prüfstand des BVerfG. Mit Beschlüssen vom 13.2.2008 (u. a. 2 BvL 1/06) hat das BVerfG festgestellt, dass die bestehenden Regelungen in § 10 EStG zum Umfang der steuerlichen Berücksichtigung von Beiträgen zu einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung nicht mit dem Grundgesetz vereinbar sind, da sie nicht die volle steuerliche Abziehbarkeit der Beiträge zur sozialhilfgleichen Kranken- und Pflegeversicherung des Steuerpflichtigen und seiner Familie gewährleisten würden. Der Entscheidung des BVerfG lag zwar der Fall eines privat Krankenversicherten zu Grunde, das Gericht machte jedoch deutlich, dass die Grundaussagen der Beschlüsse für privat und gesetzlich Krankenversicherte gleichermaßen gelten. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, den Sonderausgabenabzug von sonstigen Vorsorgeaufwendungen ab dem 1.1.2010 gesetzlich neu zu regeln. Diese Neuregelung ist mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.7.2009 (BStBl I S. 782) geschaffen worden. Im Wesentlichen gilt hiernach mit Wirkung seit dem VZ 2010 Folgendes:
- Die vom Steuerpflichtigen tatsächlich geleisteten Beiträge für eine Absicherung auf sozialhilfgleichem Versorgungsniveau (Basisabsicherung) zur privaten und gesetzlichen Krankenversicherung und zur gesetzlichen Pflegeversicherung (soziale Pflegeversicherung und private Pflege-Pflichtversicherung) werden in vollem Umfang steuerlich berücksichtigt.
- Nicht der Basisabsicherung zuzurechnen ist der Beitragsanteil, der der Finanzierung des Krankengeldes dient. Dieser Anteil wird bei in der gesetzlichen Krankenversicherung versicherten Personen mit einem pauschalen Abschlag in Höhe von 4 % bemessen.
- Der Basisabsicherung in einer privaten Krankenversicherung dienen nur die jeweiligen Beitragsanteile, mit denen Versiche-