



# Anleitung zur Einkommensteuererklärung 2015

Begründet von

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

**Adolf Oppolzer**  
Regierungsdirektor a.D. Stuttgart

Fortgeführt von

**Robert Engert**  
Oberamtsrat  
Oberfinanzdirektion Karlsruhe

**Winfried Simon**  
Regierungsrat  
Oberfinanzdirektion Koblenz

**Frank Ulbrich**  
Steueramtsrat  
Thüringer Landesfinanzdirektion

2015

SCHÄFFER-POESCHEL VERLAG

STUTTGART

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Gedruckt auf chlorfrei gebleichtem, säurefreiem und alterungsbeständigem Papier

Print ISBN 978-3-7910-3481-2      Bestell-Nr. 20005-0006

E-PDF ISBN 978-3-7992-7021-2      Bestell-Nr. 20005-0156

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.

© 2015 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

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

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

Satz und Druck: Gebr. Knöller GmbH & Co KG, Stuttgart

Verarbeitung: Buchbinderei Schallenmüller, Stuttgart

Printed in Germany

Dezember 2015

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

## Vorbemerkungen

Diese Anleitung informiert Sie über die steuerliche Rechtslage und die Möglichkeiten der Steuerersparnis und hilft Ihnen, die **Steuererklärungsdrucke 2015** richtig auszufüllen. Die Anleitung enthält darüber hinaus gezielte Hinweise auf künftige Rechtsänderungen. Diese werden zwar erst in späteren Veranlagungsjahren wirksam, sie helfen Ihnen jedoch, sich auf diese Änderungen frühzeitig einzustellen und mögliche steuerliche Weichenstellungen zum eigenen Vorteil noch veranlassen zu können. Diese Hinweise sind bei den Erläuterungen zu den einzelnen Steuererklärungsdruckungen besonders gekennzeichnet.

Bei der Überarbeitung dieser Anleitung wurden grundsätzlich alle relevanten **Gesetzesänderungen** aufgrund neuer Steuergesetze berücksichtigt. Darüber hinaus ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass sich durch weitere Vorhaben des Gesetzgebers auch für den aktuellen VZ 2015 Rechtsänderungen ergeben werden, die noch für die Einkommensbesteuerung und die Steuererklärung von Bedeutung sind.

Im Anhang dieser Anleitung wurde erstmals auf den (auszugsweisen) Abdruck von nichtamtlichen **Steuertabellen** verzichtet. Mit Hilfe dieser Tabellen ließen sich die Steuerabgaben im Einzelfall bislang nur annähernd bestimmen. Der Grund dafür ist der stufenlose Einkommensteuertarif, bei dem sich für jeden Euro, um den das zu versteuernde Einkommen ansteigt, eine höhere ESt ergibt. Für die exakte Ermittlung der tariflichen ESt einschließlich des Solidaritätszuschlags kann jedoch problemlos auf den sog. Abgabenrechner des Bundesfinanzministeriums (unter [www.abgabenrechner.de](http://www.abgabenrechner.de)) zurückgegriffen werden (vgl. die Erläuterungen zum Hauptvordruck ESt 1 A, Tz 1.6.5 a.E.).

### 1. Steuererklärungsdrucke

Für die **Einkommensteuererklärung 2015** stehen der **Hauptvordruck ESt 1 A** (sog. **Mantelbogen**) sowie weitere **Anlage-Vordrucke** für die Erklärung der verschiedenen Einkunftsarten bzw. für die Geltendmachung von Steuervergünstigungen zur Verfügung.

Der vierseitige **Hauptvordruck ESt 1 A** ist grundsätzlich von allen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen auszufüllen. Eine Ausnahme gilt lediglich für solche Arbeitnehmer, bei denen die Voraussetzungen für die Verwendung des vereinfachten Erklärungsvordrucks **ESt 1 V** erfüllt sind (vgl. unten).

**Zusätzlich** hat der Steuerpflichtige einen oder mehrere **Anlage-Vordruck(e)** auszufüllen, und zwar:

- die »**Anlage Vorsorgeaufwand**« zur Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben,
- die »**Anlage AV**« zur Berücksichtigung von Altersvorsorgebeiträgen als zusätzliche Sonderausgaben,
- die »**Anlage Unterhalt**« für Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen,
- die »**Anlage Kind**« zur Berücksichtigung von Kindern,
- die »**Anlage N**« für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- die »**Anlage N-AUS**« für ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – gesonderte Anlage zur Anlage N –,
- die »**Anlage KAP**« für Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- die »**Anlage R**« für Renten und Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen,
- die »**Anlage SO**« für sonstige Einkünfte,
- die »**Anlage G**« für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ggf. zusätzlich die »**Anlage Zinsschranke**«, wenn eine Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach § 4h EStG zur Anwendung kommt,
- die »**Anlage S**« für Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
- die »**Anlage 34a**« für den Antrag auf Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 34a EStG – gesonderte Anlage zu den Anlagen G, S und L –,
- die »**Anlage V**« für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- die »**Anlage FW**« für Steuervergünstigungen zur Förderung des Wohneigentums,

- die »**Anlage L**« für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, ggf. zusätzlich von nichtbuchführenden Weinbaubetrieben die »**Anlage Weinbau**«,
- die »**Anlage AUS**« für ausländische Einkünfte und Steuern,
- die »**Anlage VL**« für die Bescheinigung vermögenswirksamer Leistungen zum Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage.

**Arbeitnehmer** können mit dem Vordruck **ESt 1 V** eine **vereinfachte Einkommensteuererklärung** abgeben, wenn sie nur Arbeitslohn und ggf. bestimmte Lohn-/Entgeltersatzleistungen (z.B. Arbeitslosengeld, Elterngeld, Mutterschaftsgeld usw.) im Inland bezogen haben **und** sie nur die in diesem Vordruck bezeichneten Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Steuerermäßigungen geltend machen wollen. Mit dem Vordruck ESt 1 V können zusätzlich die Anlage Vorsorgeaufwand, die Anlage AV, die Anlage VL sowie die Anlage(n) Kind eingereicht werden (vgl. Tz 8). Für die Erklärung anderer Einkünfte (z.B. Renten- oder Vermietungseinkünfte) kann die vereinfachte Einkommensteuererklärung nicht verwendet werden.

Der **Hauptvordruck ESt 1 A** ist zusammen mit der Anlage Vorsorgeaufwand und der Anlage N sowie ggf. der Anlage Kind auch für einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (früher als Lohnsteuerjahresausgleich bezeichnet) zu verwenden, wenn nicht die Voraussetzungen für die Abgabe des vereinfachten Erklärungsvordrucks ESt 1 V vorliegen.

Die genannten Vordrucke werden auf den folgenden Seiten dieser Anleitung eingehend erläutert. Die 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 10.

Mit Wirkung ab 1.1.2002 wurde die DM endgültig durch den **Euro** als neue Währung abgelöst. Der amtliche Umrechnungskurs für 1 € betrug **1,95583 DM** (vgl. auch Euro-Einführungsschreiben des BMF vom 15.12.1998, BStBl I S. 1625 und vom 15.4.1999, BStBl I S. 437). In der Einkommensteuererklärung 2014 (einschließlich der Anlagen) sind alle Beträge **in Euro** einzutragen, soweit nicht im Vordruck ausnahmsweise etwas anderes angegeben ist (z.B. Werte in DM in den Zeilen 73 bis 83 der Anlage L). Beim Ausfüllen der Vordrucke können **Cent-Beträge** zu Gunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro-Beträge auf- oder abgerundet werden, wenn der Vordruck nicht ausdrücklich die Eintragung von Cent-Beträgen vorsieht.

### 2. Angaben zu den Einkünften

Im **Hauptvordruck ESt 1 A** hat der Steuerpflichtige nicht mehr gesondert anzugeben, welche Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten des EStG er im VZ erzielt hat und welche Anlage-Vordrucke deshalb der Steuererklärung beigelegt sind. Die Finanzverwaltung verzichtet in den Steuererklärungsdruckungen auf die sog. »**Anlagen-Sicherung**«. Unabhängig davon ist darauf zu achten, dass alle im Einzelfall relevanten Einkünfte in den Anlage-Vordrucken erklärt werden.

Zu den sieben Einkunftsarten des EStG gehören die

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

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

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

Alle Einkünfte aus dem In- und Ausland, die zu den oben genannten sieben Einkunftsarten gehören, unterliegen grundsätzlich der ESt (sog. »**Welteinkommensprinzip**«). Bei ausländischen Einkünften können sich aufgrund bestehender DBA allerdings Ausnahmen ergeben. Ob Einkünfte steuerpflichtig oder steuerfrei sind, entscheidet im Zweifelsfalle das Finanzamt. Alle Einkünfte aus dem Inland und dem Ausland sind deshalb in der Steuererklärung aufzuführen. Dies empfiehlt sich auch dann, wenn fraglich ist, ob die im Einzelfall erzielten Einkünfte überhaupt zu den o.a. sieben Einkunftsarten gehören, und ggf. nicht steuerbar sind. Auch darüber entscheidet das zuständige Finanzamt.

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. Gleiches gilt für 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. 2015 gestorben, so endet am Tag des Todes seine **unbeschränkte Steuerpflicht**. Deshalb sind seine Einkünfte vom 1.1.2015 bis zum Todestag in die vorliegende (vom Rechtsnachfolger abzugebende) Erklärung, d.h. in die Anlage-Vordrucke einzusetzen.

Ob für die Zeit nach einer Auswanderung (Wegzug ins Ausland) eine **beschränkte** Steuerpflicht im Inland besteht, richtet sich danach, ob noch inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG vorhanden sind oder die Voraussetzungen der §§ 2 und 5 AStG vorliegen. Personen mit Wohnsitz im Ausland und fast ausschließlich inländischen Einkünften können nach § 1 Abs. 3, § 1a EStG auf Antrag unbeschränkt steuerpflichtig sein (vgl. die Erläuterungen zu den Zeilen 93 bis 106 des Hauptvordrucks ESt 1 A). Wegen der Rechtslage bei einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht anlässlich einer Aus- oder Einwanderung vgl. ebenfalls die Ausführungen zu den Zeilen 93 bis 98 des Hauptvordrucks ESt 1 A.

### 3. Statistische Angaben

Nach § 2 Abs. 2 des Gesetzes über Steuerstatistiken werden die Erhebungsmerkmale für die Durchführung der **Einkommensteuerstatistik jährlich** erfasst. Ergänzende Angaben zu den Besteuerungsgrundlagen über eine gesonderte »**Anlage St**« werden für den VZ 2015 aber **nicht** erhoben. Die Anlage St ist im Hinblick auf die elektronische Übermittlung der Daten von Bilanzen bzw. Gewinn- und Verlustrechnungen (vgl. Tz 10.1) entbehrlich und musste nach einer Entscheidung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder letztmals für den VZ 2013 abgegeben werden.

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

### 4. Steuererklärungsfristen

Die Einkommensteuererklärung 2015 ist bis zum **31.5.2016** abzugeben. Für Steuerpflichtige mit Gewinnen aus Land- und Forstwirtschaft endet bei abweichenden Wirtschaftsjahren die Erklärungsfrist nicht vor Ablauf des **fünften** Kalendermonats, der auf den Schluss des Wirtschaftsjahres 2015/2016 folgt. Sofern die Steuererklärungen durch Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften i.S. der §§ 3 und 4 Steuerberatungsgesetz angefertigt werden, gilt vorbehaltlich eines entsprechenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder für den VZ 2015 allgemein eine verlängerte Erklärungsfrist bis zum **31.12.2016** (für Steuerpflichtige, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kj. abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln, bis zum 31.5.2017). Aufgrund begründeter Einzelanträge können die genannten Erklärungsfristen vom Finanzamt verlängert werden.

Ein Antrag auf Einkommensteuerveranlagung 2015 von Arbeitnehmern (sog. Antragsveranlagung) ist bis spätestens **31.12.2019** beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Für die Abgabe des Antrags auf Einkommensteuerveranlagung gilt eine **Vierjahresfrist**; die für **Pflichtveranlagungen** geltende **Anlaufhemmung** gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO von maximal **drei Jahren** greift bei der Antragsveranlagung **nicht** (vgl. AEAO zu § 170 AO, BFH-Urteile vom 14.4.2011, VI R 53/10, BStBl II S. 746 und vom 18.10.2012, VI R 16/11, BFH/NV 2013 S. 340). Es besteht insoweit kein Rechtsanspruch auf Gleichbehandlung mit Pflichtveranlagungsfällen, bei denen Steuererklärungen unter Berücksichtigung der dreijährigen Anlaufhemmung innerhalb von sieben Jahren abgegeben werden können (BFH-Urteil vom 6.6.2007, BStBl II S. 954, m.w.N., und BFH-Beschluss vom 23.2.2012, VI B 118/11, BFH/NV 2012 S. 919; die gegen den vorgenannten BFH-Beschluss vom 23.2.2012 eingelegte Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen – Beschluss des BVerfG vom 18.9.2013, 1 BvR 924/12). Eine nach Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist abgegebene Steuererklärung entfaltet auch dann keine anlaufhemmende Wirkung, wenn durch eine behördliche Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung oder einen Antrag des Steuerpflichtigen nach § 46 Abs. 2 EStG ein Pflichtveranlagungsstatbestand erst begründet wird (BFH-Urteil vom 28.3.2012, VI R 68/10, BStBl II S. 711). Eine Verlängerung der vierjährigen Festsetzungsfrist für Antragsveranlagungen ist gesetzlich ausgeschlossen; ebenso scheidet eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO aus.

Eine Erklärung zur **Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages** kann grundsätzlich nur innerhalb von **sieben Jahren** nach dem Verlustfeststellungsjahr abgegeben werden (z.B. für einen Verlust aus dem Jahr 2009 noch bis 31.12.2016). 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. Dies gilt auch in den Fällen, in denen keine Erklärungspflicht für die Einkommensteuer besteht, z.B. in den Fällen der **Antragsveranlagung** nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG. Hat das Finanzamt demgegenüber ihm aus einer Steuererklärung bekannte Verluste pflichtwidrig nicht festgestellt, kann die Feststellung **unbefristet** nachgeholt werden (§ 10d Abs. 4 Satz 6 EStG, § 181 Abs. 5 AO). Zu Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der Verlustfeststellung vgl. im Übrigen die Erläuterungen zum Hauptvordruck ESt 1 A unter Tz 1.19.2.

Für den Antrag auf Festsetzung der **Arbeitnehmer-Sparzulage** (vgl. die Erläuterungen zum Hauptvordruck ESt 1 A, Tz 1.3) gilt die allgemeine vierjährige Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO. Der Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage für das Kj. 2015 muss daher bis spätestens **31.12.2019** gestellt werden.

### 5. Steuererklärungspflichten

**Unbeschränkt steuerpflichtige Personen** sind für das **Kj. 2015** in folgenden Fällen verpflichtet eine Einkommensteuererklärung abzugeben:

- (1) Für den Fall, dass **keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte** vorliegen:
- (a) **Ehegatten/Lebenspartner**, die zu Beginn des Kj. 2015 nicht dauernd getrennt gelebt haben oder bei denen diese Voraussetzung im Laufe des Kj. 2015 eingetreten ist, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **16 944 €** betragen hat oder einer der Ehegatten/Lebenspartner die Einzelveranlagung wählt;
- (b) **andere Personen**, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als **8 472 €** betragen hat;
- (c) wenn neben inländischen steuerpflichtigen Einkünften auch
- (aa) **Einkünfte aus dem Ausland** bezogen worden sind, die nach einem DBA, nach anderen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass im Inland steuerfrei sind, oder
- (bb) **Arbeitslosengeld, Arbeitslosenbeihilfe, Elterngeld, Insolvenzgeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld** oder andere **Einkommensersatzleistungen** i.S. des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bezogen worden sind, und zwar ohne Rücksicht auf die Höhe und Zusammensetzung der inländischen steuerpflichtigen Einkünfte;
- (2) für den Fall, dass **lohnsteuerpflichtige Einkünfte** vorliegen:
- (a) **Ehegatten/Lebenspartner** (siehe 1a) und **andere Personen**, wenn
- (aa) die **positive Summe** ihrer Einkünfte, die nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen waren oder die nach einem DBA, nach anderen zwischenstaatlichen Übereinkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass freigestellten ausländischen Einkünfte und die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden steuerfreien 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
- (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 10 800 €, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 20 500 € übersteigt, oder
- (dd) vom Finanzamt ein **Freibetrag** für den Steuerabzug vom Arbeitslohn ermittelt worden ist (ausgenommen Pauschbeträge für Behinderte, Hinterbliebene und Zahl der Kinderfreibeträge) und der im Kj. insgesamt erzielte Arbeitslohn 10 800 €, bei zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern, der im Kj. von den Ehegatten/Lebenspartnern insgesamt erzielte Arbeitslohn 20 500 € übersteigt oder
- (ee) bei geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Eltern oder bei Eltern nichtehelicher Kinder (dies gilt entsprechend für Lebenspartner)
- beide Elternteile eine Aufteilung des Freibetrags zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung eines volljährigen Kindes in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragen oder
  - beide Elternteile eine Aufteilung des einem Kind zustehenden Pauschbetrags für Behinderte/Hinterbliebene in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte beantragen oder
- (ff) für einen Steuerpflichtigen ein **sonstiger Bezug** (z.B. Entlassungsabfindung) vom Arbeitgeber ermäßigt besteuert wurde oder
- (gg) der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kj. außer Betracht geblieben ist (**Großbuchstabe S** in der Lohnsteuerbescheinigung) oder
- (hh) für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S. des § 1 Abs. 1 EStG bei der Bildung der Lohnsteuerabzugsmerkmale (§ 39 EStG) ein Ehegatte/Lebenspartner i.S. des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt worden ist oder
- (ii) für einen Steuerpflichtigen, der zum Personenkreis des § 1 Abs. 3 oder des § 1a EStG gehört, Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39 Abs. 2 EStG gebildet worden sind.
- (b) **Ehegatten/Lebenspartner** (siehe 1a), wenn
- (aa) beide Ehegatten/Lebenspartner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen haben, einer von ihnen nach der **Steuerklasse V** oder **VI** besteuert oder bei Steuerklasse IV der **Faktor** nach § 39f EStG berücksichtigt worden ist oder
- (bb) die Ehe im Kj. 2015 durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und ein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Kj. 2015 wieder geheiratet hat (dies gilt entsprechend für Lebenspartner) oder
- (cc) einer der Ehegatten/Lebenspartner die **Einzelveranlagung** beantragt;
- (3) für den Fall, dass zum 31.12.2014 ein **verbleibender Verlustvortrag** festgestellt worden ist.

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.

Der BFH hat in mehreren Entscheidungen (Urteile vom 21.9.2006, BStBl 2007 II S. 45 und 47) die Auffassung vertreten, dass auch in Fällen mit einer **negativen** Summe der Einkünfte von mehr als 410 €, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, eine **Pflichtveranlagung** nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG durchzuführen ist. Der Gesetzgeber hat daraufhin die Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG auf Fälle mit einer **positiven** Summe der Einkünfte von mehr als 410 €, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, beschränkt. Die Brisanz dieser Begrenzung hat sich jedoch durch die Aufhebung der Zweijahresfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG a.F. und die Möglichkeit, nunmehr auch in vorgenannten Fällen innerhalb der **vierjährigen** Frist für Antragsveranlagungen eine Steuererklärung abzugeben (BFH-Urteil vom 6.10.2011, VI R 17/11, BFH/NV 2012 S. 551), entschärft.

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.

## 6. 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 abzugeben,

- soweit für diese Einkünfte die Einkommensteuer nicht durch den Steuerabzug als abgegolten gilt, und über Einkünfte i.S. der §§ 2 und 5 des Außensteuergesetzes oder

- wenn nachträglich festgestellt wird, dass die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht i.S. des § 1 Abs. 2 oder 3 oder des § 1a EStG nicht vorgelegen haben.  
Beschränkt einkommensteuerpflichtige **Arbeitnehmer** sind zudem verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, wenn bei ihnen auf der **Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug** i.S. des § 39 Abs. 2 und 3 EStG
- Werbungskosten, Sonderausgaben i.S. des § 10b EStG eingetragen worden sind und der im Kj. 2015 insgesamt erzielte Arbeitslohn 10 800 € nicht übersteigt oder
- ein Freibetrag/Hinzurechnungsbetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 7 EStG eingetragen worden ist.

Zur Einkommensteuererklärung bei beschränkter Einkommensteuerpflicht gehören der gesonderte **Hauptvordruck Est 1 C** sowie zusätzlich die für die Erklärung der inländischen Einkünfte erforderlichen **Anlagen L, G, S, V, N** usw. Nähere Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung in diesen Fällen sowie zum Ausfüllen des Vordrucks Est 1 C enthält die gesonderte »**Anleitung Est 1 C**«, die sowohl im Internet ([www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de)) abgerufen werden kann als auch bei allen Finanzämtern kostenlos erhältlich ist. Für die Abgabe von Steuererklärungen durch beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen gelten die allgemeinen **Steuererklärungsfristen** entsprechend (vgl. Tz 4).

Einen Antrag auf Veranlagung können auch Personen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG beim Finanzamt stellen, wenn sie Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der EU oder eines EWR-Vertragsstaates (Norwegen, Island, Liechtenstein) sind und im Hoheitsgebiet einer dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. b EStG). Dieser Antrag kann – analog den Fristen für die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG – für das Kj. 2015 bis zum **31.12.2019** beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt gestellt werden. Für die auf Antrag mögliche Veranlagung von Fällen, in denen ausschließlich beschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte i.S. des § 50a Abs. 1 EStG bezogen wurden (z.B. aus künstlerischen oder sportlichen Darbietungen), ist ab dem VZ 2014 das **Bundeszentralamt für Steuern** – BzSt – zuständig.

Ein beschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer kann im Rahmen der Veranlagung Vorsorgeaufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und 3 EStG zu seiner **Basisversorgung** im Rahmen der Sonderausgabenhöchstbeträge geltend machen, soweit die Aufwendungen auf die Zeit entfallen, in der er im Inland beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Hierzu muss er neben dem Hauptvordruck Est 1 C eine **Anlage Vorsorgeaufwand** abgeben.

## 7. Amtliche Vordruckmuster

Die **Steuererklärungen** sind grundsätzlich auf den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken (vgl. Tz 1) abzugeben. Die Steuererklärung ist von den Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. Eine Einkommensteuererklärung kann allerdings fristwahrend auch per **Telefax** – ohne Originalunterschrift des Steuerpflichtigen – abgegeben werden (BFH-Urteil vom 8.10.2014, VI R 82/13, BStBl II S. 438; vgl. Tz 1.21 der Erläuterungen zum Hauptvordruck Est 1 A).

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

Für die Einkommensteuererklärung 2015 werden für alle Bundesländer **einheitliche Beleglesegeräte Vordrucke** aufgelegt. Die Beleglesevordrucke können von den Finanzämtern über Scanner eingelesen und maschinell weiterverarbeitet werden. Derzeit erfolgt im Bundesgebiet allerdings immer noch kein flächendeckender Scannereinsatz, sondern weiter nur bei einem Teil der Finanzämter.

## 8. Internet-Formulare

Die Bundesfinanzverwaltung hat auf ihren Webseiten ([www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de)) ein **Formularcenter** eingerichtet. Dort können die Steuererklärungsvordrucke mit Hilfe des **Programms »Forms-ForWeb«** online ausgefüllt und gespeichert oder als leeres pdf-Dokument heruntergeladen werden. Eine Übersendung dieser Vordrucke an das zuständige Finanzamt per E-Mail ist allerdings nicht möglich; die Vordrucke müssen ausgedruckt und unterschrieben beim Finanzamt eingereicht werden. Die Anforderungen an die Papierqualität nichtamtlicher Vordrucke (vgl. Tz 9) sind einzuhalten. Zur elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen vgl. Tz 10.

## 9. Nichtamtliche Vordrucke

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

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

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

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

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

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

## 10. Elektronische Steuererklärungen

### 10.1 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. Das Gleiche gilt für Arbeitnehmer, die nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG zur Einkommensteuer veranlagt werden, wenn also neben dem Arbeitslohn steuerpflichtige Nebeneinkünfte oder Progressionseinkünfte von **mehr als 410 €** vorliegen. Keine Verpflichtung zur Abgabe einer elektronischen Steuererklärung besteht weiter für Arbeitnehmer, die nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 EStG veranlagt werden, insbesondere bei einer **Antragsveranlagung**. Aber auch in diesen Fällen ist 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.elsteronline.de](http://www.elsteronline.de) über das sog. »ELSTER-Online-Portal« (vgl.

Tz 10.3). Der Registrierungsvorgang kann bis zu zwei Wochen dauern.

Das Finanzamt kann auf Antrag zur Vermeidung **unbilliger Härten** auf eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung verzichten. Eine unzumutbare Härte kann vorliegen, wenn eine Datenübermittlung wirtschaftlich oder persönlich nicht zumutbar ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn die erforderliche technische Ausstattung für eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung nicht vorhanden ist und diese nur mit nicht unerheblichem finanziellem Aufwand geschaffen werden könnte oder wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der elektronischen Übermittlung zu nutzen (§ 25 Abs. 4 EStG i.V. mit § 150 Abs. 8 AO).

Eine entsprechende Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung besteht auch für **Bilanzen** sowie **Gewinn- und Verlustrechnungen** (§ 5b EStG). Die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Bilanzdaten gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem **31.12.2011** beginnen (vgl. BGBl I S. 2135). Einzelheiten zur Anwendung des § 5b EStG und zur technischen Umsetzung der »E-Bilanz« enthalten das BMF-Schreiben vom 28.9.2011 (BStBl I S. 855) sowie die ergänzenden BMF-Schreiben vom 5.6.2012 (BStBl I S. 598), vom 27.6.2013 (BStBl I S. 844), vom 13.6.2014 (BStBl I S. 886) und vom 25.6.2015 (BStBl I S. 541). Weitere Informationen zur »E-Bilanz« können im Internet unter [www.estuer.abgerufen.werden](http://www.estuer.abgerufen.werden). Das BMF-Schreiben vom 28.9.2011 sieht für das Erstjahr eine Nichtbeanstandungsregelung vor. Hiernach wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2011 beginnt, noch in Papierform ohne Taxonomiegliederung (= Datenschema für die Jahresabschlussdaten) abgegeben werden.

## 10.2 Elektronische Abgabe der Anlage EÜR

Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften sind gesetzlich verpflichtet, ihre Steuererklärung elektronisch beim Finanzamt einzureichen (vgl. vorstehende Tz 10.1). 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 **Anlage EÜR** nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung abzugeben (§ 60 Abs. 4 EStDV). Für **jeden Betrieb** des Steuerpflichtigen ist dabei eine gesonderte Anlage EÜR zu erstellen.

Der BFH hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass § 60 Abs. 4 EStDV für die Abgabe der Anlage EÜR eine wirksame Rechtsgrundlage darstellt (BFH-Urteil vom 16.11.2011, X R 18/09, BStBl 2012 II S. 129).

Zur Anlage EÜR gehören

- ein **Hauptvordruck** für die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG,
- eine gesonderte Ausfüllanleitung zum Vordruck,
- die »Anlage **SZE**« zur Ermittlung der nach § 4 Abs. 4a EStG nichtabziehbaren **Schuldzinsen**, wenn die im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen – ohne die Berücksichtigung der Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens – den Betrag von 2050 € übersteigen sowie
- die »Anlage **AVEÜR**« für das **Anlageverzeichnis** und den Ausweis des **Umlaufvermögens**.

Die Abgabe einer Anlage EÜR ist nur dann **nicht** erforderlich, wenn im Wirtschaftsjahr die Summe der **Betriebseinnahmen** weniger als **17 500 €** betragen hat. Es wird in diesen Fällen nicht beanstandet, wenn der Steuererklärung anstelle des Vordrucks eine formlose Gewinnermittlung beigefügt wird. Insoweit wird auch auf die elektronische Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichtet. Die Verpflichtungen, den Gewinn nach den geltenden gesetzlichen Vorschriften zu ermitteln sowie die sonstigen

gesetzlichen Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, bleiben davon unberührt.

## 10.3 ELSTER/ElsterFormular

**ELSTER** bietet allen Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Einkommensteuererklärung elektronisch über das Internet an das Finanzamt zu übermitteln. Dazu kann **ElsterFormular**, das Steuerprogramm der deutschen Finanzverwaltung oder aber jedes **andere Software-Produkt** verwendet werden, in das die ELSTER-Software integriert ist. Das Programm ElsterFormular ist bei allen Finanzämtern **kostenlos** auf CD-ROM erhältlich oder kann im Internet unter [www.elsterformular.de](http://www.elsterformular.de) heruntergeladen werden, ebenso ein Infoblatt sowie ein Handbuch (jeweils als PDF-Datei) mit ausführlichen Informationen zu ElsterFormular.

Die Grundsätze für die elektronische Übermittlung von Steuerklärungsdaten sind im Einzelnen in der **Steuerdaten-Übermittlungsverordnung** vom 28.1.2003 (BStBl 2003 I S. 162, zuletzt geändert durch Art. 6 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1.11.2011, BGBl I S. 2131) sowie im BMF-Schreiben vom 16.11.2011 (BStBl I S. 1063) geregelt. Zum Schutz des Steuergeheimnisses werden die Steuerdaten verschlüsselt vom Anwender in die Rechenzentren der Bundesländer übermittelt. Dazu wurde eine hybride Verschlüsselung gewählt, die dem aktuellen Stand der Sicherheitstechnik entspricht (Näheres hierzu unter [www.elster.de](http://www.elster.de) im Kapitel »Sicherheit im Verfahren ELSTER«).

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

### Datenübermittlung mit Abgabe einer komprimierten Steuererklärung

Die Daten der Steuererklärung werden von der Software (ElsterFormular oder Fremdsoftware) über die integrierte **ELSTER-Clientsoftware** gesendet. Die nach dem Sendevorgang ausgedruckte Steuererklärung, die nur die gesendeten Daten enthält (= **komprimierte Steuererklärung**) ist vom/von den Steuerpflichtigen zu unterschreiben und beim Finanzamt einzureichen. Die gesendeten Daten werden vom Finanzamt bei der Bearbeitung der komprimierten Steuererklärung über die sog. Telenummer aufgerufen und für die Festsetzung übernommen, soweit die sachliche Prüfung keine Abweichungen erfordert.

### Authentifizierte Datenübermittlung einer papierlosen Steuererklärung

Die Daten der Steuererklärung werden von der Software über die integrierte ELSTER-Clientsoftware authentifiziert als **papierlose Steuererklärung** übermittelt. Bei dieser Form der Datenübermittlung der Steuererklärung ersetzt die **Authentifizierung** des Datenübermittlers (z.B. des Steuerberaters) die Vorlage einer vom Steuerpflichtigen zu **unterschreibenden** Steuererklärung. Das für die Authentifizierung erforderliche **Zertifikat** wird vom **ELSTER-Online-Portal** ([www.elsteronline.de](http://www.elsteronline.de)) im Anschluss an eine **einmaligen Registrierung** kostenlos erstellt und kann dann für die Datenübermittlung dauerhaft verwendet werden (Registrierungsart »ELSTERBasis«). Es besteht auch die Möglichkeit ein elektronisches Zertifikat auf einen speziellen **USB-Sicherheits-Chip** (ELS TER-Stick) kostenpflichtig laden zu lassen (Registrierungsart »ELSTERSpezial«) oder alternativ vorhandene von ELSTER unterstützte **Signaturkarten** für das **Authentifizierungsverfahren** zu registrieren (Registrierungsart »ELSTERPlus«). Es kann auch ein sog. **Firmenzertifikat** (z.B. für die elektronische Abgabe von Steuerklärungen aller Mandanten einer Steuerberatungskanzlei) erworben werden.


Im Finanzamt werden die authentifiziert übermittelten **papierlosen Steuerklärungen** dem Sachbearbeiter zur weiteren Bearbeitung angezeigt. Nur gesetzlich vorgeschriebene Belege sind dem Finanzamt noch formlos einzureichen (siehe unten).

Die Teilnahme am ELSTER-Verfahren bzw. die Verwendung von ElsterFormular hat gegenüber der Abgabe der Steuerklärung auf Papier eine Reihe von Vorteilen. So bietet ElsterFormular insbeson-



dere die Möglichkeit einer vereinfachten **Übernahme von Vorjahresdaten, erweiterte Eingabemöglichkeiten** gegenüber den amtlichen Vordrucken, gezielte **Eingabehilfen** zum Ausfüllen der elektronischen Erklärung (auch zur Unterstützung von Anwendern mit Sehschwäche), eine **Plausibilitätsprüfung** der Steuererklärung sowie eine (vorläufige) **Steuerberechnung**. Hierdurch wird die Erstellung der laufenden Steuererklärung erheblich erleichtert. Über eine Auswahlliste können der elektronischen Steuererklärung beliebig viele Anlage-Vordrucke per Mausclick hinzugefügt werden. Zudem besteht die Option der **Bescheidatenbereitstellung/-abholung**. Nach der Erstellung des Steuerbescheids werden die Bescheidaten von der Steuerverwaltung über ELSTER elektronisch zum Abholen/zur Übernahme in die verwendete Steuersoftware bereitgestellt. Der Steuerpflichtige erhält eine E-Mail, wenn seine Steuerbescheidaten zum Abruf bereitgestellt wurden. Diese Daten können dann maschinell mit den erklärten Angaben abgeglichen werden; Abweichungen werden direkt angezeigt.

Durch die elektronische Übermittlung der Steuerklärungen kann diese im Finanzamt zügiger bearbeitet werden, da die steuerlichen Daten bereits in elektronischer Form vorliegen. Ein weiterer Vorteil des ELSTER-Verfahrens ist, dass durch die Übernahme der gesendeten Daten Erfassungsfehler im Finanzamt von vornherein vermieden werden; Anträge auf schlichte Änderung sind nur noch im Ausnahmefall erforderlich. Mit der elektronischen Steuerklärung sind zudem nur die gesetzlich vorgeschriebenen **Belege** (z.B. Spendenbestätigungen, Bescheinigungen über Lohn- und Einkommensersatzleistungen) einzureichen. Sonstige Belege (z.B. Belege über Arbeitsmittel, Bestätigungen zu Versicherungsleistungen) sind nur auf Verlangen des Finanzamts vorzulegen.

Diese Anleitung enthält in den Erläuterungen zu den einzelnen Steuerklärungsvordrucken gezielte Hinweise zur Anwendung von **ElsterFormular**; diese Hinweise sind mit dem Logo  besonders gekennzeichnet.

#### 10.4 Vorausgefüllte Steuererklärung

Die **vorausgefüllte Steuerklärung** 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 Informationen elektronisch bereitgestellt werden. Die abgerufenen Daten können sodann automatisch in die richtigen Felder der (elektronischen) Steuerklärung übernommen werden. Hierdurch verringert sich insbesondere der Eingabeaufwand und Fehlerquellen werden von vornherein reduziert. Nach Prüfung und ggf. Ergänzung der Angaben sendet der Steuerpflichtige seine Einkommensteuererklärung dann an das Finanzamt elektronisch zurück. Mit dem Datenabruf ist allerdings kein Zwang zur elektronischen Übermittlung der Steuerklärung verbunden.

Mit der Einführung der vorausgefüllten Steuerklärung ab dem 1.1.2014 werden in der ersten Stufe zunächst die folgenden Daten für die VZ ab 2012 bereitgestellt:

- die vom Arbeitgeber bescheinigten Lohnsteuerdaten,
- Bescheinigungen über den Bezug von Rentenleistungen,

- Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen,
- Beiträge zu bestimmten Vorsorgeaufwendungen (z.B. Riester- oder Rürup-Rentenverträge) sowie
- Name, Adresse, Bankverbindung, Geburtsdatum, Religionschlüssel, Steuer- und Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen.

Weitere Daten (z.B. elektronisch übermittelte Spenden- und Mitgliedsbeiträge, Bescheinigungen über vermögenswirksame Leistungen) werden zu einem späteren Zeitpunkt folgen.

Der Datenabruf ist sowohl mit den kostenlosen Softwareprodukten der Steuerverwaltung (ElsterOnline-Portal und ElsterFormular) als auch mit kommerziellen Steuerprogrammen möglich. Zu beachten ist, dass die meisten Steuerdaten aufgrund der gesetzlichen Übermittlungsfristen für den aktuellen VZ nicht unmittelbar am 1. Januar, sondern erst ab 28. Februar 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 Identifikationsnummer im ElsterOnline-Portal registriert ist und sich als Teilnehmer am Belegabrufverfahren im Privatbereich des ElsterOnline-Portals (unter »Dienste, Belegabruf, Teilnahme am Belegabrufverfahren«) angemeldet hat. Die Teilnehmer erhalten für den Datenabruf automatisch ein Schreiben mit einem 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 nach der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung ist eine durch den Mandanten erteilte Vollmacht nach amtlich vorgeschriebenem Muster (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 3.11.2014, BStBl I S. 1400). Die Mandanten werden über den beantragten Datenzugriff gesondert informiert. Für andere bevollmächtigte Personen, die nicht im Berufsregister der Steuerberaterkammer eingetragen sind, steht im ElsterOnline-Portal (unter »Dienste, Belegabruf, Berechtigung von einer anderen Person beantragen«) eine Möglichkeit zur Verfügung, den Datenabruf für Dritte zu beantragen. Welche Schritte im Einzelnen dazu erforderlich sind, ergibt sich aus entsprechenden Beschreibungen im Internet unter [www.elster.de/Belegabruf](http://www.elster.de/Belegabruf).

## Teil I Erläuterungen zu den Vordrucken

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

### 1. Erläuterungen zum Hauptvordruck »Est 1 A«

#### 1.1 Vorbemerkungen

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

Ein Antrag auf Einkommensteuerveranlagung kann sich insbesondere lohnen, wenn

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

Ein Antrag auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung kann darüber hinaus auch dann zweckmäßig sein, wenn – trotz der seit 2009 geltenden Abgeltungsteuer – von Kapitalerträgen einbehaltene Kapitalertragsteuer angerechnet und ggf. **erstattet** werden soll (vgl. Erläuterungen zur Anlage KAP unter Tz 9.3). Dies gilt insbesondere in Fällen eines nicht vollständig ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrags oder zur Überprüfung des Steuereinhalts von Kapitalerträgen dem Grunde und der Höhe nach (§ 32d Abs. 4 EStG). Hierfür sind der Hauptvordruck Est 1 A und der Vordruck **Anlage KAP** zu verwenden.

Für Ehegatten/Lebenspartner, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Kj. 2015 vorgelegen haben oder im Laufe des Kj. 2015 eingetreten sind, gilt Folgendes:

Machen Ehegatten oder Lebenspartner nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) von der Möglichkeit der **Zusammenveranlagung** (mit Anwendung des Splittingtarifs) Gebrauch, so ist eine gemeinsame Erklärung abzugeben und nur ein gemeinsamer Hauptvordruck Est 1 A auszufüllen. Dabei muss jeder der Ehegatten/Lebenspartner, der Arbeitslohn, bestimmte Lohnersatzleistungen oder steuerfreien Arbeitslohn für eine Auslandstätigkeit erhalten hat, eine eigene Anlage N und ggf. zusätzlich die Anlage N-AUS abgeben. Machen die Ehegatten/Lebenspartner von der **Einzelveranlagung** Gebrauch, so hat jeder der Ehegatten/Lebenspartner für sich einen Vordruck Est 1 A auszufüllen und die erforderlichen weiteren Anlage-Vordrucke der Steuererklärung beizufügen (vgl. Erläuterungen zu **Zeile 24**).

**Kinder**, die im Kj. 2015 **eigene Einkünfte** bezogen haben, müssen eine eigene Einkommensteuererklärung abgeben, wenn einer der unter Tz 5 der Vorbemerkungen zu dieser Anleitung genannten Pflichtveranlagungsgründe vorliegt. Eine Zusammenveranlagung zwischen Eltern und Kindern kommt nicht in Betracht.

#### 1.2 Art der Erklärung/des Antrags

- 1–2 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

- ein Antrag auf Festsetzung der **Arbeitnehmer-Sparzulage** gestellt wird (vgl. die Erläuterungen unter Tz 1.3), oder
- zur Feststellung des **verbleibenden Verlustvortrags** nach § 10d Abs. 4 EStG (vgl. Zeilen 92 und 93) oder
- zur Festsetzung der **Kirchensteuer** auf **Kapitalerträge** bei fehlendem Einbehalt im Rahmen der Abgeltungsteuer (z.B. weil dem Datenabruf zum Kirchensteuereinbehalt widersprochen wurde; vgl. Anlage KAP, Zeile 6) eine Erklärung eingereicht wird.

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

**Arbeitnehmer** können unter bestimmten Voraussetzungen eine **vereinfachte Einkommensteuererklärung** mit dem Vordruck **Est 1 V** abgeben. Hierzu wird auf die Erläuterungen unter Tz 8. hingewiesen.

#### 1.3 Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage

Der Antrag auf Festsetzung der **Arbeitnehmer-Sparzulage** ist grundsätzlich zusammen mit der Einkommensteuererklärung zu stellen. Für die Antragstellung genügt es, in **Zeile 1** das entsprechende Auswahlfeld anzukreuzen. Außerdem ist/sind die vom Anlageinstitut/-unternehmen übersandte(n) **Anlage(n) VL** (Bescheinigung vermögenswirksamer Leistungen) der Steuererklärung beizufügen. Vermögenswirksame Leistungen sind Geldleistungen, die der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer entweder zusätzlich zum Arbeitslohn oder von Teilen des üblichen Arbeitslohns anlegt.

Ein **gesonderter Antrag** auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage ist z.B. erforderlich, wenn

- ein Steuerpflichtiger ausschließlich steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitslohn bezogen hat, also über keine im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu erfassenden Einnahmen verfügt oder
- keine Steuerabzugsbeträge in der Lohnsteuerbescheinigung enthalten sind.

Zum gesonderten Antrag auf Festsetzung der Arbeitnehmer-Sparzulage gehören der **Hauptvordruck Est 1 A** (es reicht, die allgemeinen Angaben in den Zeilen 6 bis 36 auszufüllen) sowie die **Anlage(n) VL**.

#### Rechtsänderungen ab 2016:

Das Kreditinstitut, das Unternehmen oder der Arbeitgeber, bei dem vermögenswirksame Leistungen nach dem Fünften Vermögensbildungsgesetz angelegt werden, muss künftig anstelle der Anlage VL eine elektronische **Vermögensbildungsbescheinigung** an die Finanzverwaltung übermitteln (§ 5 Abs. 1 VermBDV). Hierdurch wird ein weiterer Baustein der vorausgefüllten Steuererklärung (vgl. Tz 10.3 der Vormerkungen) hinzugefügt. Der Zeitpunkt der erstmaligen Übermittlung der elektronischen Vermögensbildungsbescheinigung wird durch ein BMF-Schreiben gesondert mitgeteilt. Bis dahin ist die Anlage VL weiter auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen (§ 11 Abs. 1 Satz 3 VermBDV).

## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 3–23

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

Ein Anspruch auf Arbeitnehmer-Sparzulage besteht regelmäßig nur, wenn das zu **versteuernde Einkommen 17 900 €**, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern **35 800 €** nicht übersteigt. Für Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers und Vermögensbeteiligungen an anderen Unternehmen gilt ein zu versteuerndes Einkommen von **20 000 €**, bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern von **40 000 €**.

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

### 1.4 Steuernummer; zuständiges Finanzamt

**3–5** Die allen Steuerpflichtigen vom Finanzamt zugeteilte **Steuernummer** ist in **Zeile 3** anzugeben. Diese bleibt als Ordnungskriterium parallel zur Identifikationsnummer (Zeilen 7 und 16) vorerst bestehen, weil die Finanzverwaltung intern mit ihr weiterarbeitet. Um das in den Finanzämtern zur Belegerfassung eingesetzte Scannerverfahren nicht zu behindern, sollte die Steuernummer fortlaufend ohne Trennstriche angegeben werden.

Für die Besteuerung des Einkommens ist bei natürlichen Personen das Finanzamt **zuständig**, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen **Wohnsitz** hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Inland ist regelmäßig der Ort, an dem sich der Steuerpflichtige **vorwiegend aufhält**, maßgebend. Bei verheirateten, nicht dauernd getrennt lebenden Steuerpflichtigen ist das Finanzamt des Wohnsitzes zuständig, an dem sich die Familie des Steuerpflichtigen vorwiegend aufhält; diese Zuständigkeit gilt auch für Lebenspartner einer Lebenspartnerschaft.

Für die Durchführung der Einkommensteuerveranlagung von **Arbeitnehmern** kommt es auf den derzeitigen Wohnsitz an. Arbeitnehmer haben deshalb die Einkommensteuererklärung 2015 (einschließlich eines Antrags auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung; früher: Lohnsteuerjahresausgleich) ebenfalls bei dem Finanzamt einzureichen, in dessen Bezirk sie **gegenwärtig** wohnen.

Ehegatten und Lebenspartner nach dem LPartG, die im Kj. 2015 **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](http://www.finanzamt.de).

#### **ElsterFormular:**

Die Eingabe des zuständigen Finanzamts unterstützt ElsterFormular durch eine Dialogbox.

## 1.5 Allgemeine Angaben

### 1.5.1 Identifikationsnummer

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

Die Identifikationsnummer gilt **bundesweit** und bleibt **dauerhaft** bestehen (z.B. bei einem Umzug). Hierdurch ist es möglich, steuerlich relevante Daten (z.B. elektronische Lohnsteuerbescheinigungen, Lohn- und Einkommensersatzleistungen, Rentenbezugsmitteilungen) jedem Steuerpflichtigen eindeutig zuzuordnen. Der Arbeitgeber verwendet für die Übermittlung der elektronischen **Lohnsteuerbescheinigung** grundsätzlich die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers, nur noch in Ausnahmefällen die sog. eTIN (vgl. Tz 6.2). Die Bundesagentur für Arbeit braucht für die elektronische Übermittlung von Einkommensersatzleistungen (z.B. Arbeitslosengeld, Insolvenzgeld) die Identifikationsnummer des Leistungsempfängers; Leistungsnachweise auf Papier müssen daher dem Finanzamt nicht mehr mit der Steuererklärung vorgelegt werden. **Rentenbezugsmitteilungen** nach § 22a EStG werden von den Renten auszahrenden Stellen und den Versicherungsunternehmen ebenfalls mittels Identifikationsnummer an die Finanzverwaltung übermittelt. Das Gleiche gilt für die als Vorsorgeaufwendungen abziehbaren Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge sowie für Beiträge zu »Riester- und Rürup-Verträgen«. Der Abzug von **Unterhaltsaufwendungen** nach § 33a Abs. 1 EStG ist an die Angabe der Identifikationsnummer der unterstützten Person geknüpft, wenn diese der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt (vgl. Tz 4.6). Das Gleiche gilt für den **Entlastungsbetrag** für **Alleinerziehende** nach § 24b EStG, der eine eindeutige Identifizierung des Kindes durch die an dieses Kind vergebene Identifikationsnummer voraussetzt (vgl. Tz 5.10.1).

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: 12345678901).

Die Identifikationsnummer ist bei allen Anträgen, Erklärungen oder Mitteilungen gegenüber den Finanzbehörden anzugeben, also auch in der Einkommensteuererklärung 2015 in **Zeile 7**. Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG erhalten jeweils eine eigene Identifikationsnummer; die Identifikationsnummer des Ehegatten/Lebenspartners ist in **Zeile 16** gesondert anzugeben.

### 1.5.2 Allgemeine Angaben zur Person

Bei Lebenspartnern, die nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz – LPartG – eine Lebenspartnerschaft begründet haben, hat sich im Falle der Zusammenveranlagung in den Zeilen 7 bis 14 als **»Lebenspartner(in) A«** die Person einzutragen, die nach der alphabetischen Reihenfolge an erster Stelle steht; bei Namensgleichheit nach alphabetischer Reihenfolge des Vornamens, bei Gleichheit des Vornamens nach dem Alter der Personen (ältere Person). Der/die **»Lebenspartner(in) B«** trägt sich in den Zeilen 16 bis 23 ein. Diese Reihenfolge ist wegen der richtigen Zuordnung der von den Lebenspartnern erzielten Einkünfte und geleisteten Aufwendungen in der gesamten Steuererklärung unbedingt beizubehalten.

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

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

In Zeile 12 kann neben der Hausnummer ein **»Hausnummerzusatz«** angegeben werden (z.B. der Buchstabe bei Hausnummern

mit Buchstabenzusatz) sowie eine »Adressergänzung« (z.B. Rückgebäude, Appartement). Als Wohnort gilt der Ort des derzeitigen Wohnsitzes. Bei Ehegatten/Lebenspartnern, die nicht dauernd getrennt leben und eine Familie haben, ist in der Regel der Wohnsitz der Familie maßgebend.

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

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

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

### 1.5.3 Religionszugehörigkeit

#### 1.5.3.1 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 3,5 %) 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 Kirchengaustritt wirksam wird, also zu Beginn des Folgemonats. In einzelnen Bundesländern endet die Kirchensteuerpflicht erst mit Ablauf des Kalendermonats, der auf die Erklärung des Kirchengaustritts folgt. Maßgebend dafür sind die jeweiligen Kirchensteuergesetze der Bundesländer. Damit im Rahmen der Veranlagung bei unterjährigem **Kircheneintritt** oder **Kirchengaustritt** oder **Wechsel** der **Religionszugehörigkeit** die Kirchensteuererhebung zutreffend durchgeführt werden kann, sind dem Finanzamt entsprechende Nachweise (z.B. des Standesamtes oder des Amtsgerichts) vorzulegen.

#### ElsterFormular:

Unterjährige Änderungen der Religionszugehörigkeit können in ElsterFormular **monatsweise** angegeben werden.

#### 1.5.3.2 Religionsschlüssel

**11, 20** In der gemeinsamen Steuererklärung von Ehegatten/Lebenspartnern ist die Religionsgemeinschaft für jeden Ehegatten/Lebenspartner mit dem maßgebenden **Religionsschlüssel** anzugeben (**Zeile 11** und **20** am rechten Vordruckrand). Nicht kirchensteuer-

pflichtige 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 dürfte auch für glaubensverschiedene Lebenspartner nach dem LPartG entsprechend gelten.

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; Jüdische Kultusgemeinden Koblenz und Bad Kreuznach; Synagogengemeinde Saar; **IW** = Israelitische Religionsgemeinschaft Württembergs; **JD** = Jüdische Kultussteuer (Nordrhein-Westfalen); **JH** = Jüdische Kultussteuer (Hamburg).

#### 1.5.3.3 Bemessungsgrundlage für die Kirchensteuer

Sind beim Steuerpflichtigen **Kinder** zu berücksichtigen (vgl. Anlage Kind, Zeilen 4 bis 22), so bemisst sich die **Kirchensteuer** stets nach der ESt, die nach Abzug der Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG vom zu versteuernden Einkommen festzusetzen wäre (§ 51a EStG). Dabei werden stets die vollen **Jahresfreibeträge** abgezogen, auch wenn das Kind nur für einen Teil des KJ. zu berücksichtigen ist (z.B. bei Geburt) oder das ausgezahlte Kindergeld im Rahmen des Familienleistungsausgleichs gegenüber den Freibeträgen für Kinder günstiger ist und daher bei der Einkommensteuerfestsetzung ein Abzug der Freibeträge für Kinder nicht in Frage kommt.

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

#### 1.5.3.4 Kirchensteuer für Kapitalerträge

Die auf die **Abgeltungsteuer** für Kapitalerträge entfallende **Kirchensteuer** wird entsprechend dem Kirchensteuersatz der Religionsgemeinschaft, der der Kirchensteuerpflichtige angehört, als Zuschlag erhoben (§ 51a Abs. 2b EStG). Für die Erhebung dieser Kirchensteuer musste der Kirchensteuerpflichtige bislang der abzugsverpflichteten Stelle für den Kirchensteuereinbehalt seine Religionszugehörigkeit mitteilen (Antragsverfahren) oder die Kirchensteuer nach Ablauf der KJ. vom Finanzamt festsetzen lassen.

Zum Stichtag 1.1.2015 wurde dieses Antragsverfahren von einem **automatisierten Verfahren** zum Kirchensteuereinbehalt abgelöst. 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 und Anteilseigner ab. Auf Basis der den Abzugsverpflichteten vom BZSt bereitgestellten Informationen 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

## Teil I: Hauptvordruck

### Zeile 15

Religionsgemeinschaft, dann meldet das BZSt dem Anfragenden einen neutralen »Nullwert« zurück, damit in diesen Fällen keine Kirchensteuer einbehalten wird.

Jeder Kirchensteuerpflichtige hat die Möglichkeit, dem automatisierten Datenabruf schriftlich gegenüber dem BZSt unter Angabe seiner Steueridentifikationsnummer zu widersprechen (**Sperrvermerk**). Während der Dauer der rechtlichen Verbindung ist der Schuldner der Kapitalertragsteuer zumindest einmal vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten auf die Datenabfrage sowie das gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern bestehende Widerspruchsrecht, das sich auf die Übermittlung von Daten zur Religionszugehörigkeit bezieht, schriftlich oder in geeigneter Form hinzuweisen. Die schriftliche »Erklärung zum Sperrvermerk« muss auf einem amtlichen Vordruck beim BZSt bis spätestens 30.6. eingereicht werden, damit sie beim nächsten Regelabruf der Daten desselben Jahres berücksichtigt werden kann. Der Vordruck kann unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de) unter der Rubrik »Kirchensteuer« abgerufen werden, ist aber auch bei allen Finanzämtern kostenlos erhältlich. An den Abzugsverpflichteten werden dann aufgrund dieses Sperrvermerks keine Daten zur Religionszugehörigkeit des Kunden übermittelt. An den kirchensteuerlichen Verpflichtungen ändert der Sperrvermerk jedoch nichts; es unterbleibt lediglich der Abzug direkt an der Quelle. Das BZSt ist gehalten, bei eingelegetem Sperrvermerk Namen und Anschrift der anfragenden Kreditinstitute, Banken, Versicherungen, usw. an das zuständige Finanzamt des Steuerpflichtigen weiter zu reichen. Den kirchensteuerlichen Pflichten ist dann gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Veranlagung nachzukommen (vgl. im Einzelnen Tz 9.4).

#### 1.5.3.5 Besonderes Kirchgeld

Die Religionszugehörigkeit kann auch von Bedeutung sein, wenn in einzelnen Bundesländern aufgrund der Kirchensteuergesetze ein **besonderes Kirchgeld** von Kirchensteuerpflichtigen erhoben wird, deren Ehegatte keiner steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört (sog. Kirchgeld in **glaubensverschiedener Ehe**). Näheres ist in den Beschlüssen der zuständigen Kirchenbehörden festgelegt (vgl. z.B. für Bayern im BStBl 2009 I S. 366, für Baden-Württemberg im BStBl 2015 I S. 482, für Berlin im BStBl 2009 I S. 751, für Bremen im BStBl 2011 I S. 211, für Hamburg im BStBl 2015 I S. 30, für Mecklenburg-Vorpommern im BStBl 2015 I S. 29, für Niedersachsen im BStBl 2015 I S. 261, für Nordrhein-Westfalen im BStBl 2015 I S. 453, für Rheinland-Pfalz im BStBl 2015 I S. 230, für Sachsen im BStBl 2015 I S. 229, für Schleswig-Holstein im BStBl 2015 I S. 186, für Thüringen im BStBl 2014 I S. 794).

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

#### 1.5.4 Familienstand

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

Ob jemand **verheiratet** ist, beurteilt sich nach dem bürgerlichen Recht (BFH-Urteil vom 21.6.1957, BStBl III S. 300). Bei **Ausländern** sind die materiell-rechtlichen Voraussetzungen 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. Die Anwendung eines ausländischen Gesetzes ist jedoch 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).

Personen, die nach § 1 Abs. 1 LPartG vom 16.2.2001 (BGBl I S. 266) durch amtliche Eintragung eine gleichgeschlechtliche **Lebenspartnerschaft** begründet haben, sind nicht verheiratet und hatten bislang keinen gesetzlichen Anspruch auf analoge Anwendung des »**Ehegattensplittings**«. Es bestand nur die Möglichkeit, Unterhaltsaufwendungen an den Lebenspartner im Rahmen des § 33a EStG geltend zu machen. Das BVerfG hat mit Beschluss vom 7.5.2013 (BGBl I S. 1647) diese Ungleichbehandlung von Verheirateten und Lebenspartnern in den §§ 26, 26b, 32a Abs. 5 EStG nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG für vereinbar gehalten und den Gesetzgeber aufgefordert, umgehend eine neue gesetzliche Regelung zu schaffen.

Mit dem »Gesetz zur Änderung des EStG in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 7.5.2013« vom 15.7.2013 (BGBl I S. 2397) wurde in der Folge allgemein bestimmt, dass die Vorschriften des EStG zu Ehegatten und Ehen auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden sind (§ 2 Abs. 8 EStG). Hiernach haben nunmehr auch Lebenspartner – wie Ehegatten – die Möglichkeit, die **Zusammenveranlagung** mit der Anwendung des **Splittingverfahrens** zu wählen (vgl. hierzu Tz 1.6.2). Unterhaltsaufwendungen innerhalb der Lebenspartnerschaft müssen als Folge davon nicht mehr gesondert geltend gemacht und nachgewiesen werden. Diese Gesetzesänderung ist in allen Fällen anzuwenden, deren Einkommensteueranmeldung noch nicht bestandskräftig ist, also ggf. rückwirkend bis zum KJ. 2001, dem Jahr des Inkrafttretens des Lebenspartnerschaftsgesetzes.

Im Falle einer **Ehescheidung** oder Aufhebung einer Lebenspartnerschaft im Jahr 2015 ist auch anzugeben, seit wann die Ehegatten/Lebenspartner zuvor **dauernd getrennt gelebt** haben. Ehegatten/Lebenspartner **leben dauernd getrennt**, wenn nach dem Gesamtbild ihrer gegenseitigen Beziehungen die zum Wesen der Ehe/Lebenspartnerschaft gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft auf Dauer aufgehoben ist. Dabei ist unter **Lebensgemeinschaft** die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten/Lebenspartner, unter **Wirtschaftsgemeinschaft** die gemeinsame Erledigung der die Ehegatten/Lebenspartner gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens zu verstehen (BFH-Urteil vom 15.6.1973, BStBl II S. 640). Die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft gilt nicht schon als aufgehoben, wenn die Ehegatten/Lebenspartner aus beruflichen Gründen oder infolge zwingender äußerer Umstände vorübergehend räumlich voneinander getrennt leben müssen (R 26 Abs. 1 Satz 2 EStR).

Sofern der Ehegatte/Lebenspartner im VZ verstorben ist, ist in **Zeile 15** im Feld »Verwitwet seit dem« das Sterbedatum des Ehegatten/Lebenspartners einzutragen. Dies hat Bedeutung für die Anwendung des sog. »**Witwensplittings**« (vgl. Tz 1.6.4). Das Finanzamt muss im Sterbefall eines Steuerpflichtigen zudem prüfen, an wen der Einkommensteuerbescheid adressiert werden muss und ein sich bei der Einkommensteueranmeldung ergebender Erstattungsbetrag ausgezahlt werden kann. Ggf. ist dem Finanzamt dafür ein **Erbschein** vorzulegen.

## 1.6 Veranlagungsarten Steuertarif

### 1.6.1 Veranlagungswahlrecht

**Ehegatten**, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind (d.h. die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben) und nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Jahres 2015 vorgelegen haben oder im Laufe des Jahres 2015 eingetreten sind (also auch erst am 31.12.), können zwischen der **Zusammenveranlagung** (vgl. Tz 1.6.2) und der **Einzelveranlagung** (vgl. Tz 1.6.3) wählen. Das Wahlrecht zwischen der Zusammenveranlagung und der Einzelveranlagung steht auch den Lebenspartnern einer nach dem LPartG eingetragenen **Lebenspartnerschaft** zu (vgl. Tz 1.5.4). Lebenspartner einer **eheähnlichen Gemeinschaft** haben **nicht** die Möglichkeit, die Zusammenveranlagung zu wählen, sie werden nach § 25 Abs. 1 EStG einzeln veranlagt.

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 Anwendung des Splittingtarifs Sonderregelungen (vgl. die Erläuterungen zu den Zeilen 99 bis 107).

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

Bislang konnte die **Wahl der Veranlagungsart** bis zur Bestandskraft des betreffenden Steuerbescheides und auch im Rahmen von Änderungsveranlagungen beliebig oft geändert werden. Die in der Steuererklärung zu treffende Wahl der Veranlagungsart wird nun für VZ ab 2013 mit dem Eintritt der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides grundsätzlich bindend. Das bedeutet, dass nach Ablauf der Einspruchsfrist für das Rechtsbehelfsverfahren oder bei einer Klage nach der mündlichen Verhandlung beim FG die Veranlagungsart nicht mehr abweichend gewählt werden kann. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides kann die Veranlagungsart nur noch dann geändert werden, 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 Einkommensteuer 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.

### 1.6.2 Zusammenveranlagung

**24** Die **Zusammenveranlagung** wird durchgeführt, wenn die **Ehegatten** übereinstimmend diese Veranlagungsart wählen (erstes Ankreuzfeld in Zeile 24). Nach der Entscheidung des BVerfG vom 7.5.2013 (BGBl I S. 1647) und der darauf folgenden Änderung im

EStG können neben den Ehegatten nun auch **Lebenspartner** einer nach dem LPartG eingetragenen Lebenspartnerschaft die Zusammenveranlagung mit der Anwendung des **Splittingverfahrens** wählen (vgl. Tz 1.5.4). Wird eine Erklärung über die Wahl der Veranlagungsart nicht abgegeben, so wird – sofern die in Tz 1.6.1 genannten Voraussetzungen für das Wahlrecht vorliegen – vom Finanzamt unterstellt, dass die Ehegatten/Lebenspartner die Zusammenveranlagung wählen. Die Zusammenveranlagung ist für Ehegatten/Lebenspartner in der Regel die günstigste Veranlagungsart (insbesondere bei unterschiedlich hohen Einkommen der Ehegatten/Lebenspartner).

Bei der Zusammenveranlagung bilden die Ehegatten/Lebenspartner bezüglich des Einkommens und der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens eine **Veranlagungseinheit**. Diese bewirkt zwar, dass bestimmte Abzugsbeträge (z.B. Sonderausgabenhöchstbetrag) den Ehegatten/Lebenspartnern gemeinschaftlich zwar nur einmal gewährt werden, gibt jedoch auch beiden Ehegatten/Lebenspartnern Anteil an einer steuerlichen Vergünstigung, die etwa nur einem von ihnen zustehen würde. Die Besteuerung erfolgt nach dem sog. **Splittingverfahren**. Dabei wird zunächst das gemeinsame zu versteuernde Einkommen der Ehegatten/Lebenspartner halbiert. Für diesen Betrag wird sodann die tarifliche ESt nach dem Grundtarif ermittelt und der sich daraus ergebende Steuerbetrag verdoppelt (§ 32a Abs. 5 EStG).

### 1.6.3 Einzelveranlagung

Die **Einzelveranlagung** nach § 26a EStG ersetzt seit dem VZ 2013 die vormals durchzuführende getrennte Veranlagung. Bei der Einzelveranlagung wird jeder Ehegatte/Lebenspartner nach dem für Unverheiratete geltenden **Grundtarif einzeln** veranlagt. Die Einzelveranlagung wird bereits dann durchgeführt, wenn nur **einer** der Ehegatten/Lebenspartner diese beantragt (zweites Ankreuzfeld in Zeile 24). Insoweit handelt es sich um ein einseitiges Wahlrecht.

Die Einzelveranlagung sollte in der Regel nur dann gewählt werden, wenn sie zu einer **niedrigeren Gesamtsteuerbelastung** als bei Zusammenveranlagung führt. Eine steueroptimierende freie Zuordnung verschiedener Kosten – wie diese noch bei der getrennten Veranlagung möglich war – ist jedoch bei der Einzelveranlagung nicht mehr vorgesehen. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG werden dem Ehegatten/Lebenspartner zugerechnet, der sie aufgrund einer eigenen Verpflichtung **wirtschaftlich** selbst getragen hat. Dies gilt auch dann, wenn die Aufwendungen von einem gemeinsamen Konto der Ehegatten/Lebenspartner gezahlt werden; ggf. sind die Aufwendungen in diesem Fall hälftig auf die Ehegatten/Lebenspartner aufzuteilen. Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten/Lebenspartner kann – abweichend von der wirtschaftlichen Zurechnung – ein **hälftiger Abzug** der Aufwendungen beantragt werden (§ 26a Abs. 2 Satz 2 EStG; vgl. hierzu die Erläuterungen zu **Zeile 92**). Der Antrag des Ehegatten/Lebenspartners, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, ist in begründeten Einzelfällen ausreichend.

Die Einzelveranlagung wird im Allgemeinen ungünstiger sein als die Zusammenveranlagung mit Anwendung des Splittingtarifs; sie kann aber in Ausnahmefällen günstiger sein, z.B. bei Anwendung des **Verlustausgleichs** nach § 10d EStG oder des **Progressionsvorbehalts** nach § 32b EStG oder wegen des bei der Einzelveranlagung möglichen doppelten **Härteausgleichs** nach § 46 Abs. 3 EStG i.V. mit § 70 EStDV. Bei Vorliegen **außerordentlicher Einkünfte** i.S. des § 34 EStG (z.B. Veräußerungsgewinne und Entschädigungen) kann es vorteilhaft sein, die Einzelveranlagung zu wählen, wenn ein Ehegatte/Lebenspartner fast ausschließlich nur außerordentliche Einkünfte erzielt hat und der andere Ehegatte/Lebenspartner positive andere Einkünfte. Auch aufgrund der bei den **Vorsorgeaufwendungen** vorgesehenen getrennten Ermittlung der mindestens abzugsfähigen Beiträge und dem Ansatz unterschiedlicher **Höchstbeträge** (vgl. Tz 2.2.4 a.E.) kann die Einzelveranlagung bei Ehegatten/Lebenspartnern zu einer höheren Steuererstattung als die Zusammenveranlagung

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 24

führen. Im Einzelfall ist jedoch eine genaue Vergleichsberechnung erforderlich, welche der beiden Veranlagungsarten für Ehegatten/Lebenspartner am günstigsten ist.

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

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

Der **einseitige Antrag** eines Ehegatten/Lebenspartners auf Einzelveranlagung ist **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).

### 1.6.4 »Witwensplitting«

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

Verwitwete Personen mit Kindern können u.U. zusätzlich einen **Entlastungsbetrag** für **Alleinerziehende** nach § 24b EStG erhalten (vgl. Erläuterungen zu den Zeilen 44 bis 49 der Anlage Kind).

### 1.6.5 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 ab VZ 2015 ein persönlicher **Grundfreibetrag** von **8472 €** berücksichtigt, durch den das sog. Existenzminimum des Steuerpflichtigen steuerfrei gestellt wird. Bei der Einzelveranlagung wird stets nur der Grundtarif angewendet. Beim Splittingtarif wird rechnerisch ein doppelter Grundfreibetrag auf das gemeinsame zu versteuernde Einkommen der Ehegatten/Lebenspartner angewendet (§ 32a Abs. 5 EStG). Der dadurch entstehende **Splittingvorteil** fällt umso größer aus, je weiter die Einkommen beider Ehegatten/Lebenspartner voneinander abweichen.

Der **Eingangssteuersatz** beträgt weiterhin 14 %. Die ESt bemisst sich in den einzelnen Tarifzonen nach der **reinen Tarifformel** ohne Tarifstufen (§ 32a Abs. 1 EStG). Dies bedeutet, dass sich für jeden Euro, um den das zu versteuernde Einkommen ansteigt, grundsätzlich eine höhere ESt ergibt. Ausnahmen bestehen nur dadurch, dass der sich ergebende Einkommensteuerbetrag auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden ist. Für Einkommen ab 250 001 €/500 002 € (Einzel-/Zusammenveranlagung) gilt ein konstanter Spitzensteuersatz von 45 %.

### Rechtsänderungen ab 2016:

Der jedem Steuerpflichtigen zustehende Grundfreibetrag wird entsprechend den Vorgaben des 10. Existenzminimumberichts ab dem Kj. 2016 um weitere 180 € auf **8652 €** erhöht.

Ab 2016 ist auch eine Verschiebung der Tarifeckwerte beim Einkommensteuertarif um 1,48 % nach »rechts« vorgesehen, also zu Gunsten einer Steuerentlastung für den Steuerbürger. Hierdurch soll nach der Gesetzesbegründung zu dem maßgebenden Änderungsgesetz vom 16.7.2015 (BGBl I S. 1202) die in den Kj. 2014 und 2015 entstandene sog. **»kalte Progression«** ausgeglichen werden.

Der Steuertarif nach § 32a EStG ist nach Ansicht des BVerfG **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). Aufgrund inzwischen erneut anhängiger Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Steuertarifs (u.a. Verfassungsbeschwerde, Az. beim BVerfG: 2 BvR 288/10) führt die Finanzverwaltung sämtliche Einkommensteuerfestsetzungen wegen der Höhe des Grundfreibetrags gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig durch (BMF-Schreiben vom 17.8.2015, BStBl II S. 577). Die Einlegung eines gesonderten Einspruchs ist insoweit nicht erforderlich.

Die Anwendung des Splittingtarifs bei **Alleinerziehenden** ist gesetzlich ausgeschlossen. Insoweit liegt kein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss gegenüber Ehegatten/Lebenspartnern vor (Urteile des FG Niedersachsen vom 6.5.2013, 7 K 114/10, EFG 2014 S. 926, Revision eingelegt – Az. beim BFH: III R 62/13 und vom 14.10.2014, 4 K 81/14, EFG 2015 S. 130, Revision eingelegt – Az. beim BFH: III R 36/14). 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. Einspruchsverfahren, die auf die o.a. Revisionsverfahren gestützt werden, ruhen jedoch gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

Als **Ergänzungsabgabe** zur ESt wird der **Solidaritätszuschlag** erhoben (§ 1 Abs. 1 des Solidaritätszuschlaggesetzes – SolZG). Diese Ergänzungsabgabe knüpft bei der Einkommensteueranmeldung an die ESt an, die unter Berücksichtigung der vollen Jahresfreibeträge für Kinder festzusetzen wäre (vgl. Tz 5.2.3.3). Der Solidaritätszuschlag beträgt **5,5 %** der festgesetzten ESt und wird im Steuerbescheid gesondert ausgewiesen. Für Geringverdiener gilt eine sog. **Nullzone**; bei natürlichen Personen wird der Solidaritätszuschlag nur dann erhoben, wenn die festgesetzte ESt 972 €/1944 € (Einzelveranlagung/Zusammenveranlagung) übersteigt. Daneben besteht noch ein Übergangsbereich mit einer abgemilderten Ergänzungsabgabe (§ 4 Satz 2 SolZG). Die Rspr. geht nahezu einhellig von der **Verfassungsmäßigkeit** der zeitlich nicht beschränkten Erhebung des Solidaritätszuschlags aus (vgl. u.a. Beschluss des BVerfG vom 8.9.2010, BFH/NV 2010 S. 1290; BFH-Urteil vom 21.7.2011, BStBl 2012 II S. 43). Aufgrund neuer anhängiger BFH-Verfahren (Az. u.a. II R 27/15) erfolgt die Festsetzung des Solidaritätszuschlags jedoch weiter nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig (vgl. das o.a. BMF-Schreiben vom 17.8.2015), sodass sich die gesonderte Einlegung eines Einspruchs insoweit erübrigt.

Auf den (auszugsweisen) Abdruck von nichtamtlichen **Steuertabellen 2015** (Grund- und Splittingtabelle) wurde im Anhang dieser Anleitung erstmals verzichtet. Aufgrund des stufenlosen Steuertarifs konnte die ESt mit Hilfe dieser Tabellen im Einzelfall bislang nur annähernd bestimmt werden. Für die Ermittlung der genauen Werte kann jedoch problemlos auf den sog. **»Abgabenrechner«** des Bundesfinanzministeriums (unter [www.abgabenrechner.de](http://www.abgabenrechner.de)) zurückgegriffen 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 exakte tarifliche ESt sowie die Höhe des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags angezeigt.

### 1.6.6 Maßgebender Güterstand

Die in Zeile 24 vorgesehene Angabe (drittes Ankreuzfeld), ob Ehegatten/Lebenspartner den **Güterstand** der **Gütergemeinschaft** vereinbart haben, ist insbesondere für die Beurteilung von Bedeutung, wem innerhalb der Gütergemeinschaft bestimmte Einkünfte zuzurechnen sind. Diese Entscheidung hat nicht nur bei der wahlweisen **Einzelveranlagung**, sondern auch bei der **Zusammenveranlagung** Bedeutung (z.B. für die Berechnung des Altersentlastungsbetrags durch das Finanzamt, vgl. Tz 1.7). Auch bei der steuerlichen Beurteilung von Vergütungen an Ehegatten/Lebenspartner kann der bestehende Güterstand bedeutsam sein.

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

Gehört bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der Betrieb zum **Gesamtgut**, so ist regelmäßig ein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Ehegatten/Lebenspartnern anzunehmen mit der Folge, dass jedem Ehegatten/Lebenspartner bereits wegen der Beteiligung am Betriebsvermögen ein entsprechender Anteil am Gewinn zusteht. Wenn beide Ehegatten/Lebenspartner im Gewerbebetrieb mitarbeiten – besonders häufig ist das der Fall bei Handwerkern und Einzelhandelsbetrieben –, so ist der Gewinn in der Regel zur Hälfte auf beide Ehegatten/Lebenspartner aufzuteilen. In Fällen dieser Art spricht eine allgemeine Vermutung für die Mitarbeit beider Ehegatten/Lebenspartner im Betrieb. Wenn dagegen offenbar nur ein Ehegatte/Lebenspartner Arbeitsleistungen erbringt, so ist das bei der Gewinnverteilung zu berücksichtigen. Gewinnanteile aus einer Personengesellschaft, an der nur einer der in allgemeiner Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten/Lebenspartner beteiligt ist, sind dem an der Personengesellschaft beteiligten Ehegatten/Lebenspartner allein zuzurechnen, sofern es sich hierbei um Einkünfte aus dem **Sondergut** handelt (BFH-Urteil vom 7.3.1961, BStBl III S. 253). Dies wird damit begründet, dass ein Anteil an einer Personengesellschaft grundsätzlich nach § 719 Abs. 1 BGB nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden kann und unter dieser Voraussetzung zum Sondergut gehört (§ 1417 Abs. 2 BGB). Auch ein Anteil an einer Personengesellschaft kann jedoch durch Rechtsgeschäft übertragen werden, wenn die Übertragung im Gesellschaftsvertrag zugelassen ist oder die anderen Gesellschafter der Übertragung zustimmen (vgl. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, § 719 Anm. 3a). In diesem Fall fällt auch der Anteil eines Ehegatten/Lebenspartners an einer Personengesellschaft in das **Gesamtgut** mit der Folge, dass beide Ehegatten/Lebenspartner als Mitunternehmer zu behandeln sind (BFH-Urteil vom 1.10.1992, BStBl 1993 II S. 574).

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

### 1.7 Altersentlastungsbetrag

Ein **Altersentlastungsbetrag** (§ 24a EStG) wird Steuerpflichtigen gewährt, die **vor** Beginn des Jahres 2015 das **64. Lebensjahr vollendet** haben, wenn sie nicht nur Pensionen oder private Leibrenten beziehen. Der Altersentlastungsbetrag errechnet sich mit einem gesetzlich festgelegten Prozentsatz des Arbeitslohns (ohne Versorgungsbezüge) und der positiven Summe der übrigen Einkünfte (ohne Leibrenten); er ist zudem auf einen Höchstbetrag begrenzt.

Kapitalerträge, die der Abgeltungssteuer unterliegen, sind in die Berechnung des Altersentlastungsbetrags nicht einzubeziehen (R 24a Abs. 1 Satz 2 EStR; vgl. auch FG München vom 6.6.2014, 8 K 2051/12, EFG 2014 S. 2118 – rkr.). Das Gleiche gilt für bestimmte Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und aus der betrieblichen Altersversorgung i.S. des § 22 Nr. 5 EStG (§ 24a Satz 2 Nr. 4 und 5 EStG). Der Altersentlastungsbetrag wird vor der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte von der Summe der Einkünfte abgezogen.

Sowohl der Prozentsatz der Einkünfte als auch der Höchstbetrag für den Altersentlastungsbetrag werden bis zum Jahr 2040 jahrgangsweise abgebaut. Für jeden Geburtsjahrgang bleiben die Werte aber **zeitilebens** festgeschrieben. Die bis VZ 2015 maßgebenden Werte für den Altersentlastungsbetrag können der nachstehenden Tabelle entnommen werden:

geboren	Prozentsatz der Einkünfte	Höchstbetrag
vor dem 2.1.1941	40 %	1900 €
nach dem 1.1.1941 und vor dem 2.1.1942	38,4 %	1824 €
nach dem 1.1.1942 und vor dem 2.1.1943	36,8 %	1748 €
nach dem 1.1.1943 und vor dem 2.1.1944	35,2 %	1672 €
nach dem 1.1.1944 und vor dem 2.1.1945	33,6 %	1596 €
nach dem 1.1.1945 und vor dem 2.1.1946	32,0 %	1520 €
nach dem 1.1.1946 und vor dem 2.1.1947	30,4 %	1444 €
nach dem 1.1.1947 und vor dem 2.1.1948	28,8 %	1368 €
nach dem 1.1.1948 und vor dem 2.1.1949	27,2 %	1292 €
nach dem 1.1.1949 und vor dem 2.1.1950	25,6 %	1216 €
nach dem 1.1.1950 und vor dem 2.1.1951	24,0 %	1140 €



**Teil I: Hauptvordruck**  
**Zeilen 25–vor 36**

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

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

**Altersentlastungsbetrag 2015**

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

Bruttoarbeitslohn **ohne** Versorgungsbezüge . . . . .

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

Bemessungsgrundlage insgesamt

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

Steuerpfl./ Ehemann* €	Ehefrau* €
+	+

**1.8 Bankverbindung**

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

Seit dem 1.2.2014 kommt bei Überweisungen innerhalb des einheitlichen Euro-Zahlungsverkehrsraums ausschließlich das sog. **SEPA-Verfahren** (SEPA = Single Euro Payments Area) zur Anwendung. Zum einheitlichen Euro-Zahlungsverkehrsraum gehören alle Länder der EU, des EWR sowie Monaco und die Schweiz. 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 der Mitgliedstaaten der EU braucht in **Zeile 25** nur die IBAN (bei inländischen Bankverbindungen beginnend mit »DE«) eingetragen zu werden. Bei grenzüberschreitenden Zahlungen außerhalb der EU muss – neben der IBAN – in **Zeile 26** zusätzlich noch der ggf. vorhandene **BIC** (Business Identifier Code – Bankkennzeichnung) angegeben werden. Die IBAN/BIC sind z.B. auf dem Kontoauszug des kontoführenden Kreditinstituts oder auf der Rückseite der Bankkarte ausgewiesen und können von dort übertragen werden.

Falls die Schreibstellen in **Zeile 27** für die Angabe des Geldinstituts nicht ausreichen, sind geeignete Abkürzungen zu verwenden. In **Zeile 28** ist anzukreuzen, wer Kontoinhaber ist (stpfl. Person/ Ehemann/Lebenspartner(in) A laut den Zeilen 8 und 9 oder Ehefrau/Lebenspartner(in) B laut den Zeilen 17 und 18; bei Gemeinschaftskonten von Ehegatten/Lebenspartnern sind beide Felder anzukreuzen).

Der in Zeile 28 angeführte »amtliche **Abtretungsvordruck**« ist beim Finanzamt erhältlich, wenn die Erstattung des Finanzamts nicht auf das Konto des Steuerpflichtigen, sondern an einen Abtretungsempfänger erfolgen soll. Bei der förmlichen **Abtretung** ist zu

beachten, dass der geschäftsmäßige Erwerb und die geschäftsmäßige Einziehung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen nur bei Sicherungsabtretungen und nur Bankunternehmen gestattet sind (BFH-Urteil vom 23.10.1985, BStBl 1986 II S. 124).

**1.9 Einmalzustellvollmacht**

Falls eine **andere Person** als der in Zeile 8 und 9 bezeichnete Steuerpflichtige als **Postempfänger (Empfangsbevollmächtigter)** eingesetzt werden soll, können hier die entsprechenden Angaben gemacht werden. Die Angaben wirken als sog. **Einmalzustellvollmacht** und gehen nur für die Übersendung des betreffenden Steuerbescheids einer gegenüber dem Finanzamt vorgelegten Dauerzustellvollmacht vor. **31–35**

**1.10 Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben**

**1.10.1 Sonderausgaben-Pauschbetrag**

Die in den Zeilen **36 bis 56** bezeichneten Aufwendungen fallen nicht unter die Sonderausgabenhöchstbeträge für **Vorsorgeaufwendungen** (vgl. die Erläuterungen zur Anlage Vorsorgeaufwand unter Tz 2.2.4) und können deshalb, soweit sie als Sonderausgaben anerkannt werden können, grundsätzlich in unbeschränkter Höhe abgesetzt werden. Zum Teil gelten allerdings eigene Höchstbeträge (z.B. bei Zeile 40, 43 und 44, 45 bis 56). **vor 36**

Ohne Nachweis der abzugsfähigen Aufwendungen wird für Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 4, 5, 7 und 9 sowie Abs. 1a EStG und nach § 10b EStG ein Pauschbetrag von **36 €** berücksichtigt (§ 10c Satz 1 EStG). Die tatsächlich geleisteten Sonderausgaben wirken sich nur insoweit steuermindernd aus, als sie den maßgebenden Sonderausgaben-Pauschbetrag übersteigen. Nach dem Wortlaut des § 10c Satz 2 EStG verdoppelt sich der Sonderausgaben-Pauschbetrag auf **72 €** nur bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern, nicht jedoch bei Anwendung des sog. **Witwensplittings**. Im Falle der **Einzelveranlagung** von Ehegatten/Lebenspartnern nach § 26a EStG wird bei der Veranlagung der Ehegatten/Lebenspartner jeweils mindestens der Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 € abgezogen (vgl. Erläuterungen zu Zeile 24).

Zum Sonderausgabenabzug von **Schuldgeld** für den Besuch einer Privatschule durch Kinder, für die der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld hat, wird auf die Erläuterungen zu den Zeilen 61 bis 63 der Anlage Kind hingewiesen.

Abzugsbeträge für **selbstgenutzte Wohnungen** nach § 10e EStG in Altfällen (vgl. § 52 Abs. 19 Satz 6 EStG), die wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können, sind in den Zeilen 13 und 14 der **Anlage FW** geltend zu machen. Auf die Ausführungen zur Anlage FW unter Tz 16. und in Teil II Tz 4.3 dieser Anleitung wird hingewiesen.

Zur Geltendmachung von nach § 10g EStG wie Sonderausgaben abziehbare Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen **Kulturgütern** im Inland vgl. die Erläuterungen zur **Zeile 79**.

**1.10.2 Nichtabziehbare Aufwendungen**

**1.10.2.1 Private Schuldzinsen**

Private **Schuldzinsen**, die ihrem Wesen nach weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind, können seit 1974 nicht mehr als Sonderausgaben abgezogen werden. Hierzu gehören insbesondere Zinsen für Schulden, die zur Anschaffung von Hausrat aufgenommen worden sind oder mit einer Liebhaberei im Zusammenhang stehen. Nach dem BFH-Urteil vom 29.7.1998 (BStBl 1999 II S. 81) ist die Nichtabziehbarkeit privat veranlasster Schuldzinsen verfassungsgemäß; vgl. auch BMF-Schreiben vom 23.3.2000, BStBl I S. 438. Hängen die geleisteten Schuldzinsen mit steuerpflichtigen Einnahmen (z.B. aus Vermietung und Verpachtung, vgl. Anlage V, Zeile 36 oder Gewerbebetrieb, vgl. Anlage G, vor Zeile 4) in wirtschaftlichem Zusammenhang, können sie dagegen als Werbungs-

kosten 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 1.15.6, ABC »Darlehen«).

### 1.10.2.2 Private Steuerberatungskosten

Die Möglichkeit, **Steuerberatungskosten** als Sonderausgaben geltend zu machen, ist seit dem Kj. 2006 entfallen. Von dieser Streichung sind jedoch nur **privat veranlasste** Steuerberatungskosten betroffen (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. Anlage N, Zeile 46 bis 48 (ABC) »Steuerberatungskosten«; Teil II, Tz 2.11 Abs. 14).

**Gemischt veranlasste** Steuerberatungskosten sind entsprechend **aufzuteilen**. Zur Zuordnung von Steuerberatungskosten (einschließlich der Beiträge zu **Lohnsteuerhilfvereinen**) zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten und Kosten der Lebensführung ist das BMF-Schreiben vom 21.12.2007 (BStBl 2008 I S. 256) zu beachten; auf die Erläuterungen unter Tz 6.18.3, ABC »Steuerberatungskosten« wird hingewiesen.

Der BFH hält die Streichung von § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F. für **verfassungsgemäß** (vgl. BFH-Urteile vom 4.2.1010, BStBl II S. 617, vom 16.2.2011, BFH/NV S. 977 und vom 17.10.2012, BFH/NV 2013 S. 365). Einkommensteuerfestsetzungen für VZ ab 2006 werden daher in Bezug auf die **Nichtabziehbarkeit** von **Steuerberatungskosten** als Sonderausgaben nicht mehr **vorläufig** durchgeführt (vgl. BMF-Schreiben vom 25.4.2013, BStBl I S. 459); ebenso kommt ein Ruhen von Einspruchsverfahren nicht mehr in Betracht. Wegen dieser Frage am 25.3.2013 anhängige Einsprüche und gestellte Änderungsanträge wurden inzwischen durch »**Allgemeinverfügung**« der obersten Finanzbehörden der Länder (BStBl 2013 I S. 348) zurückgewiesen.

Ein Abzug von privat veranlassten Steuerberatungskosten kommt nach dem vorgenannten BFH-Urteil vom 4.2.2010 auch nicht als »**dauernde Last**« in Betracht.

### 1.10.2.3 Bausparbeiträge

**Bausparbeiträge** können grundsätzlich nicht als Sonderausgaben abgezogen werden. Der Bausparer sollte deshalb prüfen, ob für die geleisteten Bausparbeiträge eine **Wohnungsbauprämie** in Betracht kommt. Im Einzelnen wird auf Teil II Tz 9. hingewiesen. Für einen Bausparvertrag kommt seit dem VZ 2008 auch eine staatliche Förderung als »**Wohn-Riestervertrag**« in Betracht (vgl. die Erläuterungen zur Anlage AV unter Tz 3.2.5).

## 1.10.3 Versorgungsleistungen (Renten und dauernde Lasten)

### 1.10.3.1 Rechtslage seit VZ 2008

**36–37** Der Sonderausgabenabzug für auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende **Renten** und **dauernde Lasten** wurde ab dem VZ 2008 stark eingeschränkt. Nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG 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,
- eines **Betriebs** oder **Teilbetriebs**,
- eines mindestens 50 % betragenden **Anteils an einer GmbH**, wenn der Übergeber Geschäftsführer war und der Übernehmer diese Tätigkeit übernimmt,

stehen. Abzugsfähig ist auch der Teil der Versorgungsleistungen, der auf den **Wohnanteil** eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft

(insbesondere auf die von den Altenteilern genutzte Wohnung) entfällt. Zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dieser gesetzlichen Einschränkung hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 11.3.2010 (BStBl I S. 227) ausführlich Stellung genommen.

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

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, X R 16/13, BStBl II S. 889). Bei einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag wird kein Betriebsvermögen in Vorwegnahme der künftigen Erbfolge übertragen, sondern der Eigentümer behält sein Vermögen und überlässt dem Nutzungsberechtigten lediglich die Nutzung des Vermögens gegen Übernahme verschiedener Verpflichtungen. Die Aufwendungen des Wirtschaftsübernehmers für die altenteilsähnlichen Leistungen können bei diesem aber als Betriebsausgaben abziehbar sein.

### 1.10.3.2 Übergangsregelung in Altfällen

Für bis 31.12.2007 geschlossene Vereinbarungen (Altfälle) ist eine für die **volle Laufzeit** (in der Regel bis zum Tod des Versorgungsberechtigten) geltende **Übergangsregelung** vorgesehen, mit der die bisherige Rechtslage weiter angewendet wird (§ 52 Abs. 18 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. Eine Ausnahme davon (d.h. keine Vertrauensschutzregelung für Altfälle) gilt 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.

### 1.10.3.3 Korrespondenzprinzip

Auf die Unterscheidung zwischen Renten und dauernden Lasten wird ab dem VZ 2008 verzichtet, sodass die Versorgungsleistungen in Neufällen – also aufgrund von Vermögensübertragungen nach dem 31.12.2007 – **im vollen Umfang** als Sonderausgaben abziehbar sind, korrespondierend dazu aber vom Empfänger **in voller Höhe** versteuert werden müssen (§ 22 Nr. 1a EStG). Für die Geltendmachung als Sonderausgaben i.S. von § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG müssen die im VZ gezahlten Versorgungsleistungen stets in **Zeile 37** eingetragen werden.

Wird **erstmalig** der Sonderausgabenabzug für eine Versorgungsleistung geltend gemacht, so ist es zur Vermeidung von Rückfragen der Finanzämter zweckmäßig, der Steuererklärung eine Kopie des **Vertrages** beizufügen, auf dem die Versorgungsleistung beruht. Hängt die Dauer der Versorgungsleistung nicht von der Lebenszeit

## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 36–37

des Steuerpflichtigen, sondern von der Lebenszeit einer anderen Person oder mehrerer Personen ab, so sollten die Namen, Anschriften und Geburtsdaten dieser Personen angegeben werden, soweit sie nicht aus der beigelegten Kopie des Vertrags ersichtlich sind.

Der Abzug von Versorgungsleistungen in **Altfällen** ist ebenfalls vom sog. **Korrespondenzprinzip** abhängig, d.h. die Zahlungen werden in der Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt, wie sie beim Empfänger der Besteuerung unterliegen. Liegt beim Empfänger eine mit dem Ertragsanteil zu versteuernde Leibrente vor, kann der Verpflichtete auch nur in dieser Höhe den Sonderausgabenabzug beanspruchen. In diesem Fall sind vom Verpflichteten die im VZ gezahlten Versorgungsleistungen und der abziehbare Ertragsanteil (Prozentsatz) in **Zeile 36** anzugeben. Zur Ermittlung des **Prozentsatzes** für den Ertragsanteil vgl. Anlage R, Zeilen 14 bis 20. Die Begrenzung des Abzugs auf den Ertragsanteil unterliegt keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (BFH-Urteil vom 16.12.1997, BStBl 1998 II S. 339). Wird die Versorgungsleistung beim Empfänger (ausnahmsweise) in voller Höhe nachgelagert besteuert, sind die im VZ gezahlten Versorgungsleistungen auch in Altfällen in **Zeile 37** einzutragen; sie werden dann ungekürzt als Sonderausgaben berücksichtigt.

### ElsterFormular:

In ElsterFormular stehen für die Angabe von Versorgungsleistungen zu Zeile 36 (»Renten«), die auf unterschiedlichen Verpflichtungen beruhen, gegenüber dem amtlichen Formular weitere Eintragszeilen zur Verfügung. Hierdurch können die unterschiedlichen Ertragsanteile (Prozentsätze) der einzelnen Versorgungsleistungen erfasst werden. Die zusätzlichen Eintragszeilen können durch Mausklick hinzugefügt oder auch wieder entfernt werden.

Mehrere Versorgungsleistungen zu Zeile 37 (»Dauernde Lasten«) sind auch in ElsterFormular in einer Summe anzugeben.

### 1.10.3.4 Allgemeine Abzugsvoraussetzungen

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

Der Sonderausgabenabzug setzt grundsätzlich voraus, dass der Empfänger **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** ist. Leistungen an einen Empfänger mit Wohnsitz in einem EU-/EWR-Staat sind dann abziehbar, wenn dieser die Besteuerung der erhaltenen Versorgungsleistungen im Ausland nachweist (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Versorgungsleistungen dürfen nicht mit Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben (z.B. kein Abzug bei steuerfreien Einkünften aus übertragenem Auslandsbetrieb); vgl. Rz 49 des BMF-Schreibens vom 11.3.2010 (BStBl I S. 227).

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

**Unterhaltsleistungen** (Zuwendungen) dürfen auch in Form von Renten und dauernden Lasten nach § 12 Nr. 2 EStG **nicht** abgezogen werden. Das Abzugsverbot umfasst sowohl freiwillige Zuwendungen, d.h. solche, denen keine rechtswirksam begründete Verpflichtung zugrunde liegt als auch Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen (z.B. Eltern, Kinder) oder deren Ehegatten/Lebenspartner, auch wenn besondere Vereinbarungen vorliegen. Das Abzugsverbot gilt auch für Zuwendungen an eine lediglich dem Ehegatten/Lebenspartner gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigte Person, z.B. an die Schwiegermutter und für Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechts-

pflicht an nicht unterhaltsberechtigten Personen. Wegen der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten/Lebenspartner als Sonderausgaben vgl. aber die Erläuterungen zu den **Zeilen 40** und **41**. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, wird auf die Erläuterungen zur Anlage Unterhalt unter Tz 4.2 hingewiesen.

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

### 1.10.3.5 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 des BMF-Schreibens vom 11.3.2010 (BStBl I S. 227) sowie aus Rz 55 bis 76 des BMF-Schreibens vom 30.9.2013 (BStBl I S. 1184).

**Dauernde Lasten** sind wiederkehrende, nach Zahl oder Wert abänderbare Aufwendungen, die für **längere Zeit** einem anderen gegenüber in Geld oder Sachleistungen auf Grund einer **rechtlichen Verpflichtung** zu erbringen sind, und die – wenn ein Sonderausgabenabzug in Betracht kommen soll – nicht mit Einkünften i.S. des Einkommensteuerrechts zusammenhängen dürfen. Dauernde Lasten müssen ebenso wie Renten auf rechtlich klagbaren Verpflichtungsgründen beruhen. Sie dürfen bei Vorliegen der o.a. Voraussetzungen in voller Höhe (in Altfällen nicht nur mit dem Ertragsanteil) abgesetzt werden. Ein voller Abzug als Sonderausgabe wirkt sich – nach dem Korrespondenzprinzip – andererseits auf die Höhe steuerpflichtiger wiederkehrender Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG auf Seiten des Berechtigten entsprechend aus (vgl. Anlage SO, Zeile 4).

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

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

**Grabpflegekosten** aus **Altverträgen**, die vom Erben auf Grund testamentarischer Anordnung erbracht werden, können – soweit sie den Wert des Nachlasses übersteigen – als dauernde Last abgezogen werden (BFH-Urteil vom 4.4.1989, BStBl II S. 779). Als dauernde Last sind in Altfällen auch aufgrund einer Verpflichtung im

Altenteilsvertrag übernommene **Grabmalkosten** anzusehen, soweit sie angemessen sind (BFH-Urteil vom 15.2.2006, BStBl 2007 II S. 160); ebenso die Kosten für eine standesgemäße **Beerdigung**, soweit nicht der Vermögensübernehmer sondern ein Dritter Erbe ist (BFH-Urteil vom 19.1.2010, X R 17/09, BStBl II S. 544). **Beerdigungskosten** sind dagegen nicht als dauernde Last abziehbar, wenn der Vermögensübernehmer Alleinerbe ist (BFH-Urteil vom 19.1.2010, X R 32/09, BStBl 2011 II S. 162). Ob solche einmalige Kosten ab dem VZ 2008 zur »lebenslangen Versorgung« gehört ist fraglich; ein Sonderausgabenabzug dürfte für Neufälle aufgrund des fehlenden steuerlichen Zuflusses beim Empfänger bereits scheitern. Wegen der Behandlung von **Altenteilsleistungen** vgl. im Übrigen Teil II Tz 7.3.9 und 8.1.4.

Die Verpflichtung zur Zahlung wiederkehrender **Erbbauzinsen**, die im Zusammenhang mit der Selbstnutzung einer Wohnung im eigenen Haus anfallen, begründet keine dauernde Last (BFH-Urteil vom 24.10.1990, BStBl 1991 II S. 175). Hat jemand von seinen Eltern einen **Geldbetrag** erhalten und sich verpflichtet, ihnen »als Gegenleistung« Unterhalt zu zahlen, so führt dies 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).

#### 1.10.4 Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich

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

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

Nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG begünstigte Ausgleichszahlungen können auch dann vorliegen, wenn Ehegatten bereits im **Ehevertrag** oder Lebenspartner in einem **Lebenspartnerschaftsvertrag** schuldrechtlichen Versorgungsausgleich geregelt und gleichzeitig den gesetzlichen Versorgungsausgleich ausgeschlossen haben (BFH-Urteil vom 22.8.2012, BStBl 2014 II S. 109). Entscheidend ist dabei, dass im Zuge der Ehescheidung oder Aufhebung einer einge-

tragenen Lebenspartnerschaft der versorgungsberechtigte Ehegatte/Lebenspartner an den Versorgungsanwartschaften beteiligt wird und insoweit ein »Einkünftertransfer« stattfindet.

Der Umfang des Sonderausgabenabzugs richtet sich nach der Besteuerung der den Ausgleichszahlungen zugrunde liegenden Einnahmen (sog. **Korrespondenzprinzip**). Liegt der Leistung z.B. eine beim Ausgleichsverpflichteten nur mit dem **Ertragsanteil** zu besteuern Leibrente zugrunde, ist beim Ausgleichsverpflichteten nur der entsprechende Ertragsanteil als Sonderausgaben abzugsfähig und beim Ausgleichsberechtigten auch nur dieser Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1a EStG nach Abzug des Werbungskosten-Pauschbetrags von 102 € zu versteuern (vgl. Rz 13 und Beispiel 3 des BMF-Schreibens vom 9.4.2010, BStBl I S. 323). Entsprechendes gilt für Renten, die der sog. »**Kohortenbesteuerung**« mit einem Besteuerungsanteil unterliegen (vgl. Rz 11 und Beispiel 1 des vorgenannten BMF-Schreibens vom 9.4.2010; zur Ermittlung des Besteuerungsanteils vgl. auch die Erläuterungen unter Tz 10.3).

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

#### BEISPIEL:

Der Ausgleichsverpflichtete A bezieht im Jahr 2015 (Versorgungsbeginn 1.1.2015) 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 2340 € wird bei A ein Betrag von 17 660 € der Besteuerung zugrunde gelegt. A kann einen Betrag in Höhe von 8830 € (= 50 % von 17 660 €) als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG geltend machen.

B hat einen Betrag in Höhe von 8728 € (= 8830 €  $\div$  102 € Werbungskosten-Pauschbetrag) nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern.

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

**Ausgleichszahlungen** im Rahmen des schuldrechtlichen **Versorgungsausgleichs** sind in **Zeile 38** geltend zu machen. Hier sind 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. Werden erstmals entsprechende Sonderausgaben geltend gemacht, sollte der Steuererklärung eine Ablichtung des Vertrags oder der Versorgungsvereinbarung beigefügt werden. 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 1.10.5 und 1.10.6.5) ist daher in diesem Fall nicht erforderlich. Zur Berücksichtigung Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs als Sonderausgaben vgl. Tz 1.10.5.

**ElsterFormular:**

Für die Angabe von Ausgleichszahlungen zu Zeile 38, die auf unterschiedlichen Rechtsgründen beruhen, stehen in ElsterFormular gegenüber dem amtlichen Vordruck weitere Eintragungszellen zur Verfügung. Diese können durch Mausclick hinzugefügt oder auch wieder entfernt werden.

Ist der Ausgleichsverpflichtete nicht unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig (§ 1 Abs. 4 EStG), kann er die Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs grundsätzlich **nicht** als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG abziehen. In diesem Fall hat der Ausgleichsberechtigte diese Leistungen korrespondierend dazu nicht zu versteuern. Ausgleichszahlungen nach den §§ 20, 21, 22 und 26 VersAusglG an einen Empfänger mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem **EU-/EWR-Staat** oder in der **Schweiz** können aber als Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG abgezogen werden, wenn dieser die Besteuerung der Versorgungsleistungen im Ausland nachweist (vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG).

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

### 1.10.5 Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs

**39** In Anlehnung an die bereits bestehende Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs von Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (vgl. Tz 1.10.4) wurde ab dem VZ 2015 in § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG ein gesonderter Abzugstatbestand für **Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs** geschaffen. Der Sonderausgabenabzug durch den Ausgleichsverpflichteten hängt hier aber von der **Zustimmung** des Ausgleichsberechtigten ab (siehe unten).

Unter die gesetzliche Neuregelung fallen Ausgleichsleistungen nach § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und § 23 VersAusglG sowie nach § 1408 Abs. 2 und § 1587 BGB, 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 nun auch Ausgleichsleistungen für Anrechte aus der Beamtenversorgung (z.B. nach § 58 BeamtVG) erfasst, die bis einschließlich VZ 2014 vom Ausgleichsverpflichteten als Werbungskosten geltend gemacht werden konnten (vgl. Tz 6.18.3, ABC »Versorgungsausgleich«).

Die Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs können vom Steuerpflichtigen in **Zeile 39** geltend gemacht werden. Dem Finanzamt ist mit der Steuererklärung zusätzlich der unterschriebene Vordruck »**Anlage U**« einzureichen, die den förmlichen Antrag des Ausgleichspflichtigen auf Abzug der Ausgleichsleistungen als Sonderausgaben sowie – im Erstjahr – die Zustimmungserklärung des Empfängers der Leistungen enthält. Der Empfänger der Ausgleichsleistung kann ggf. seine Zustimmung auf einen Teilbetrag begrenzen.

Der Antrag auf Sonderausgabenabzug kann jeweils nur für ein Jahr gestellt und nicht zurückgenommen werden. Die Zustimmungserklärung gilt – solange sie nicht widerrufen wird – auch für alle darauf folgenden KJ. Der Widerruf ist vor Beginn des KJ., für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Im Übrigen gelten die allgemeinen Verfahrenshinweise zur Anlage U unter Tz 1.10.6.5 entsprechend.

Soweit der Ausgleichsverpflichtete die Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs mit Zustimmung des Ausgleichsberechtigten als Sonderausgaben geltend macht, sind

die Ausgleichsleistungen vom Ausgleichsberechtigten insoweit als **sonstige Einkünfte** nach § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern (vgl. Anlage SO, Zeile 5).

### 1.10.6 Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben

#### 1.10.6.1 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 einkommensteuerverpflichtig 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, sondern nur im Falle einer Einzelveranlagung nach § 26a EStG (vgl. Erläuterungen zu **Zeile 24**).

Das Realsplitting gilt **nicht** für Unterhaltsleistungen an **Kinder**. Diese sind durch die staatlichen Leistungen im Rahmen des Familienleistungsausgleichs abgegolten (vgl. Tz 5.2). Zu den Eintragungen in der **Anlage U** vgl. Tz 1.10.6.5.

#### 1.10.6.2 Höchstbetrag

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

Die im Rahmen des vorgenannten Erhöhungsbetrags als Sonderausgaben beim Unterhaltsverpflichteten berücksichtigten Unterhaltsleistungen unterliegen beim Unterhaltsempfänger der Besteuerung nach § 22 Nr. 1a EStG (Korrespondenzprinzip). Der Unterhaltsempfänger kann aber im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung den (erhöhten) Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG beanspruchen (vgl. Tz 2.2.4.4).

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

#### 1.10.6.3 Angaben im Hauptvordruck

Die Unterhaltsleistungen und die darin enthaltenen Beiträge zur Basis-Krankenversicherung und gesetzlichen Pflegeversicherung des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners sind gesondert in den **Zeilen 40 und 41** anzugeben. In **Zeile 40** ist zudem dessen **Identifikationsnummer** anzugeben. Hierdurch soll insbesondere sichergestellt werden, dass die als Sonderausgaben abgezogenen Unterhaltsleistungen vom Empfänger als »**sonstige Einkünfte**« nach § 22 Nr. 1a EStG versteuert werden (vgl. Anlage SO, Zeile 6).

Die Beiträge zur **Basis-Krankenversicherung** und zur gesetzlichen **Pflegeversicherung** sind ggf. um die im VZ geleisteten Erstattungen der Krankenkasse und um steuerfreie Zuschüsse zu mindern. Zusätzlich wird in **Zeile 41** die Höhe der Krankenversicherungsbeiträge mit Anspruch auf **Krankengeld** abgefragt; insoweit ist eine Minderung der abzugsfähigen Beiträge um 4% vorgeschrieben (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a Satz 4 EStG, vgl. auch Anlage Vorsorgeaufwand, Tz 2.3.3.1). Dies hat entsprechende Auswirkungen

gen auf den Höchstbetrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (vgl. Tz 1.10.6.2).

 **ElsterFormular:**

Leistet ein Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen i.S. des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG an mehrere Unterhaltsempfänger, kann er in ElsterFormular zusätzliche Eintragszeilen zu den Zeilen 40 bis 41 per Mausclick seiner elektronischen Steuererklärung hinzufügen.

#### 1.10.6.4 Unterhaltsleistungen

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

#### 1.10.6.5 Anlage U – Zustimmung des Unterhaltsempfängers

Für den förmlichen **Antrag** des Unterhaltsgebers auf Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben und – im Erstjahr – die Zustimmungserklärung des Unterhaltsempfängers ist der beim Finanzamt erhältliche Vordruck »Anlage U« zu verwenden, der von beiden Steuerpflichtigen zu unterschreiben ist. In der Anlage U sind **Unterhaltsleistungen an Kinder gesondert anzugeben**; diese sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig (vgl. Tz 1.10.6.1) und müssen aus einheitlichen Unterhaltszahlungen des Unterhaltsgebers ausgeschieden werden. Neben den tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen sind die darin enthaltenen Beiträge für die Basis-Krankenversicherung (ggf. mit Krankengeldanspruch) und die gesetzliche Pflegeversicherung des unterstützten Ehegatten/Lebenspartners anzugeben; hierdurch wird die steuerliche Berücksichtigung dieser Beiträge über den Unterhaltshöchstbetrag von 13 805 € hinaus (vgl. Tz 1.10.6.2) 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 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 1.10.6.2) mit ein. Die Zustimmungserklärung gilt – solange sie nicht widerrufen wird – auch für alle darauf folgenden KJ. Der **Widerruf** ist **vor Beginn** des KJ., für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Die Zustimmung wirkt auch dann bis auf Widerruf, wenn sie im Rahmen eines **Vergleichs** erteilt wird (R 10.2 Abs. 2 EStR).

Wird ein Antrag auf Sonderausgabenabzug nicht gestellt oder fehlt hierzu die Zustimmung des Empfängers der Unterhaltsleistungen, so können diese im VZ 2015 nur als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG bis zu einem Höchstbetrag von

8472 € (zuzüglich tatsächlich geleisteter Beiträge für eine Basis-Kranken- und die gesetzliche Pflegeversicherung des Unterhaltsempfängers) geltend gemacht werden; vgl. die Erläuterungen zur Anlage Unterhalt unter 4.

Die Unterhaltsleistungen können **nur insgesamt** als Sonderausgaben **oder nur** insgesamt 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. 1 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. 1 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. 1 Nr. 1 EStG kann auf einen geringeren, unterhalb des Höchstbetrags (vgl. Tz 1.10.6.2) liegenden **Teilbetrag** beschränkt werden (R 10.2 Abs. 1 EStR). Aber auch dies bedarf der Zustimmung des Empfängers, der in diesem Fall nur den geringeren Betrag als »sonstige Einkünfte« 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 Unterhaltseleistenden, 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. 1 Nr. 1 EStG angesehen (vgl. BFH-Urteil vom 25.10.1988, BStBl 1989 II S. 192); diese wirkt jedoch nur für das KJ., das Gegenstand des Rechtsstreits war.

#### 1.10.6.6 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).

#### 1.10.6.7 Unterhaltsempfänger im Ausland

Ist der Unterhaltsempfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (weil er im Ausland lebt), hat er aber seinen Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem **EU-/EWR-Staat** oder in der **Schweiz**, kommt ein Abzug der Unterhaltsleistungen im Rahmen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG in Betracht; zur Anwendung des § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn der Unterhaltsempfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz hat, vgl. BMF-Schreiben vom 16.9.2013, BStBl I S. 1325. Die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger muss durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden; wegen der weiteren Voraussetzungen vgl. die Erläuterungen zu den Zeilen 99 bis 107.

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

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 42

### 1.10.7 Kirchensteuer

42 Die **Kirchensteuer** ist in der im jeweiligen Kj. **tatsächlich** entrichteten Höhe – **abzüglich** etwaiger im selben Jahr **erstatteter** oder **gutgeschriebener Beträge** – als Sonderausgabe abzugsfähig (BFH-Urteil vom 22.11.1974, BStBl 1975 II S. 350). Es ist gleichgültig, ob es sich dabei um Vorauszahlungen auf die Kirchensteuer oder um endgültig festgesetzte Zahlungen oder um vom Arbeitgeber mit der LSt einbehaltene Kirchensteuer des Arbeitnehmers (bescheinigt in der Lohnsteuerbescheinigung) handelt. Auch Kirchensteuerzahlungen an Religionsgemeinschaften im EU-/EWR-Ausland sind als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG abziehbar, wenn diese Religionsgemeinschaft bei einer Inlandsansässigkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuerkennen wäre. Diese Voraussetzungen erfüllen nach dem BMF-Schreiben vom 16.11.2010 (BStBl I S. 1311) derzeit nur die in Finnland und Dänemark ansässige evangelisch-lutherische und orthodoxe Staatskirche.

Ergibt sich bei der Kirchensteuer ein **Erstattungsüberhang**, wird dieser bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte hinzugerechnet (§ 10 Abs. 4b Satz 3 EStG). Hierdurch wird vermieden, dass die Einkommensteueranmeldung in dem Jahr der ursprünglichen Zahlung der Sonderausgabe aufgerollt werden muss.

Kirchensteuer, die als **Zuschlag zur Abgeltungsteuer** von den Banken einbehalten worden ist, ist vom Sonderausgabenabzug ausgeschlossen und darf **nicht** in **Zeile 42** 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 Einkommensteueranmeldung nach dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen nacherhoben wird. Abzugsfähig ist dagegen Kirchensteuer auf Kapitalerträge, die der **tariflichen Einkommensteuer** unterliegen (bei Ausnahmen vom Abgeltungssteuersatz nach § 32d Abs. 2 EStG oder erfolgreicher Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 5 EStG).

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

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

Als Kirchensteuer sind solche Geldleistungen abzugsfähig, die von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgesellschaften von ihren Mitgliedern auf Grund gesetzlicher Bestimmungen in der Regel als Zuschlagsteuer zur ESt oder LSt erhoben werden. Dazu zählt auch das besondere **Kirchgeld** (vgl. Erläuterungen unter Tz 1.5.3.5).

**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. Erläuterungen zu den Zeilen 45 ff.). Beiträge der Mitglieder solcher religiöser Gemeinschaften, die mindestens in einem Bundesland als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt sind, aber aus weltanschaulichen Gründen auf die Erhebung von Kirchensteuern verzichten, können unter bestimmten Voraussetzungen bis zur Höhe der Kirchensteuer abgesetzt werden, die in dem betreffenden

Land von den als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften erhoben wird. Diese **Billigkeitsregelung** für freiwillige Beiträge gilt jedoch dann nicht, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig als Mitglied einer öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft zur Zahlung von Kirchensteuer verpflichtet ist (R 10.7 Abs. 1 Satz 5 EStR). Übersteigende freiwillige Beiträge sind ebenfalls im Rahmen des Spendenabzugs berücksichtigungsfähig (R 10.7 Abs. 2 EStR).

Kirchensteuerzahlungen eines **Erben**, die auf geänderten, ursprünglich aber gegenüber dem Erblasser ergangenen Steuerbescheiden beruhen, können nach Ansicht des FG Hessen im Jahr der Zahlung als Sonderausgaben beim leistenden Erben abziehbar sein (Urteil vom 26.9.2013, 8 K 649/13, EFG 2014 S. 128). Das Finanzamt hat im Hinblick auf die BFH-Rechtsprechung zur Nichtvererbbarkeit des Verlustabzugs (vgl. Tz 1.19.5) gegen dieses Urteil Revision eingelegt (Az. beim BFH: X R 43/13). Einspruchsverfahren, die auf das anhängige Revisionsverfahren gestützt werden, ruhen gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

### 1.10.8 Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung

#### 1.10.8.1 Abzugsverbot

Aufwendungen für die **erstmalige Berufsausbildung** oder ein **Erststudium**, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, sind nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar (vgl. § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 EStG). Ein Abzug als (vorweggenommene) Werbungskosten oder Betriebsausgaben kommt nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat (vgl. Tz 1.10.8.5 und 1.10.8.7) oder wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden (vgl. Tz 6.17.3). Diese rückwirkend ab VZ 2004 anzuwendende gesetzliche Neuregelung hat zur Folge, dass die BFH-Urteile vom 28.7.2011, VI R 5/10, VI R 7/10 und VI R 38/10 (BStBl 2012 II S. 553, 557 und 561) über die jeweils entschiedenen Einzelfälle hinaus keine Bedeutung mehr haben. Mit diesen Urteilen hatte der BFH entschieden, dass auch Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen sein können.

Die **Verfassungsmäßigkeit** dieser rückwirkenden Gesetzesänderung steht aktuell noch auf dem Prüfstand der Finanzgerichte und des BFH (Az. u.a. VI R 2/12, VI R 8/12, VI R 61/11, VI R 2/14, VI R 59/14 und IX R 34/14). Der VIII. Senat des BFH hat zwar mit Urteil vom 5.11.2013, VIII R 22/12, BStBl 2014 II S. 165 die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Neuregelungen bestätigt und den Abzug von Aufwendungen für ein Studium, das eine Erstausbildung vermittelt und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet, als vorweggenommene Betriebsausgaben abgelehnt. Der VI. Senat des BFH hält demgegenüber dieses strikte **Abzugsverbot** für verfassungswidrig und hat dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob es mit dem Grundgesetz vereinbar ist, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (vgl. u.a. BFH-Beschlüsse vom 17.7.2014, VI R 2/12 und VI R 8/12, BFH/NV 2014 S. 1954 und S. 1970). Die Verfahren werden beim BVerfG unter den Az. 2 BvL 23/14 und 2 BvL 24/14 geführt. Einsprüche, die hierauf gestützt werden, ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Inzwischen führt die Finanzverwaltung Festsetzungen der ESt sowie Ablehnungen einer Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 EStG) hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine Berufsausbildung oder ein Studium nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO vorläufig durch (vgl. BMF-Schreiben vom 17.8.2015, BStBl I S. 577, dort auch zur Frage, ob und in welchem Umfang eine Aussetzung der Vollziehung in Betracht kommt). Die Einlegung eines Einspruchs gegen Steuerbescheide, die einen entsprechenden Vorläufigkeitsvermerk enthalten, ist insoweit nicht mehr erforderlich.

### 43–44 1.10.8.2 Sonderausgaben-Höchstbetrag

Nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers sind die erste Berufsausbildung und das Erststudium als Erstausbildung der privaten Lebensführung zuzuordnen. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die eigene Berufsausbildung können jedoch bis zum Abschluss der Erstausbildung bis zu **6000 €** im Kj. als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Sind entsprechende Aufwendungen beim **Ehegatten** oder **Lebenspartner** entstanden, können diese gesondert bis zu 6000 € jährlich als Sonderausgaben berücksichtigt werden, wenn beide Ehegatten/Lebenspartner unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben. Aufwendungen für die Ausbildung von Kindern sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig (wegen der hierfür vorgesehenen Vergünstigungen vgl. die Ausführungen zu den Zeilen 4 bis 22 und 50 bis 52 der Anlage Kind).

Die Summe der geleisteten Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung kann in **Zeile 43** geltend gemacht werden. Die Aufwendungen sollten ggf. in einer gesonderten Aufstellung aufgliedert und näher erläutert werden. Aufwendungen des Ehegatten/Lebenspartners für die eigene Berufsausbildung sind gesondert in **Zeile 44** einzutragen, damit der dem Ehegatten/Lebenspartner zustehende eigene Höchstbetrag von 6000 € berücksichtigt werden kann.

### 1.10.8.3 Begriff der Berufsausbildung

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

Die **Fort- und Weiterbildung** soll dagegen die Möglichkeit geben, die Kenntnisse und Fertigkeiten im bereits ausgeübten oder erlernten Beruf zu erhalten, zu erweitern und der Entwicklung der Verhältnisse anzupassen. Kosten, die der beruflichen Fort- und Weiterbildung dienen (**Fortbildungskosten**), sind bei Arbeitnehmern als Werbungskosten abzugsfähig (Anlage N, Zeile 44); bei selbständig Tätigen liegen insoweit Betriebsausgaben vor (Teil II Tz 2.11 (1)). Die Einstufung als Fortbildungskosten und damit als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bedeutet, dass diese Kosten grundsätzlich voll (ohne Höchstbetrag) abzugsfähig sind. Soweit Aufwendungen im Rahmen eines **Ausbildungsdienstverhältnisses** entstehen (z.B. bei Ausbildung im Betrieb des Arbeitgebers oder bei Beamtenanwärtern), kommt nur ein Abzug als Werbungskosten in Betracht (vgl. im Einzelnen Tz 6.17.3).

### 1.10.8.4 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, BFH/NV 2007 S. 2096).

Kosten für die Erlangung des Pkw-**Führerscheins** dienen regelmäßig der Allgemeinbildung und sind deshalb grundsätzlich nicht abziehbar (BFH-Urteil vom 5.8.1977, BStBl II S. 834).

Aufwendungen für einen Lehrgang, bei dem nicht ein Beruf, sondern ein **Hobby** im Vordergrund steht (z.B. **Fotokurs**), sind nicht begünstigt (BFH-Urteil vom 17.11.1978, BStBl 1979 II S. 180).

### 1.10.8.5 Erstmalige Berufsausbildung

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

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

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

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

### 1.10.8.6 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



## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 43–44

Inland steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit besteht. Entsprechendes gilt für ein Studium nach Abschluss einer nichtakademischen Berufsausbildung (vgl. Tz 1.10.8.7) 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 1.10.8.5). Nach einer vorherigen abgeschlossenen Berufsausbildung oder einem berufsqualifizierenden Studium können **Anerkennungsjahre** und **Praktika** einen Bestandteil einer weiteren Berufsausbildung darstellen oder bei einem entsprechenden Veranlassungszusammenhang als Fort- oder Weiterbildung anzusehen sein.

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

### 1.10.8.7 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, VI R 14/07, BStBl 2010 II S. 816). Zum Begriff der Berufsausbildung vgl. Tz 1.10.8.3.

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 6.17.3). Ein Studium wird aufgrund der entsprechenden Prüfungsordnung einer inländischen Hochschule durch eine Hochschulprüfung oder eine staatliche oder kirchliche Prüfung abgeschlossen (§§ 15, 16 HRG).

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

Werden zwei (oder ggf. mehrere) Studiengänge parallel studiert, die zu unterschiedlichen Zeiten abgeschlossen werden, handelt es sich bei dem nach dem berufsqualifizierenden Abschluss eines der Studiengänge weiter fortgesetzten anderen Studiengang

vom Zeitpunkt des Abschlusses an um ein **weiteres Studium**, dessen Kosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigungsfähig sind. Da die Universitäten, Pädagogischen Hochschulen, Kunsthochschulen, Fachhochschulen sowie weitere entsprechende landesrechtliche Bildungseinrichtungen gleichermaßen Hochschulen i.S. des § 1 HRG darstellen, stellt ein Studium an einer dieser Bildungseinrichtungen nach einem abgeschlossenen Studium an einer anderen dieser Bildungseinrichtungen ein weiteres Studium dar. So handelt es sich bei einem Universitätsstudium nach einem abgeschlossenen Fachhochschulstudium um ein weiteres Studium mit der Folge, dass die Aufwendungen ebenfalls zu den Werbungskosten oder Betriebsausgaben zählen.

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

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

### 1.10.8.8 Berufsakademien

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

### 1.10.8.9 Ausbildungs-/Studiendarlehen

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

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

Berufstätigkeit im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG geltend machen kann (R 10.9 Abs. 2 EStR).

#### 1.10.8.10 Abziehbare Aufwendungen

Zu den abzugsfähigen Aufwendungen gehören insbesondere **Lehr- gangs-, Schul- und Studiengebühren**, Ausgaben für **Fachliteratur, Arbeitsmittel** und anderes **Lernmaterial**, aber auch Aufwendungen für die **Wege zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte** sowie **Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen** bei einer **auswärtigen Unterbringung**.

Ab 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). Durch diese Gesetzesänderung ist die Rechtsprechung des BFH, wonach es sich bei vollzeitig besuchten Bildungseinrichtungen nicht um regelmäßige Arbeitsstätten handelt (vgl. BFH-Urteile vom 9.2.2012, VI R 42/11, BStBl 2013 II S. 236 und VI R 44/10, BStBl 2013 II S. 234), überholt. Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen des Studiums oder im Rahmen der Bildungsmaßnahme für einen Beruf ausgebildet wird und daneben entweder keiner Erwerbstätigkeit nachgeht oder während der gesamten Dauer des Studiums oder der Bildungsmaßnahme eine Erwerbstätigkeit mit durchschnittlich bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses i.S. der §§ 8 und 8a SGB IV ausübt.

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

Bei einer **auswärtigen Unterbringung** sind Unterkunftskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung weiter als Sonderausgaben abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Sätze 3 und 4 EStG). Der Abzug von Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung als Sonderausgaben ist grundsätzlich nicht davon abhängig, dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 20.3.1992, BStBl II S. 1033). Ein Student, der seinen Lebensmittelpunkt aber an den Studienort verlagert hat, ist regelmäßig nicht auswärts untergebracht (BFH-Urteil vom 19.9.2012, BStBl 2013 II S. 284).

Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** können grundsätzlich Berufsausbildungskosten i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG sein (BFH-Urteil vom 22.6.1990, BStBl II S. 901). Die Abzugsbeschränkungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG gelten aber sinngemäß. Auch bei den Berufsausbildungskosten ist zu beachten, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in vollem Umfang nur dann berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer der **Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung** des Steuerpflichtigen bildet (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG i.V. mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG). Hierbei kommt es nach der Rspr. des BFH darauf an, ob das Arbeitszimmer in **qualitativer Hinsicht** als Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit anzusehen ist. Dies dürfte z.B. bei einem Studium allenfalls noch für ein **Fernstudium** anzunehmen sein. Steht für die berufliche Tätigkeit (Berufsausbildung) **kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung, können nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b

Satz 2 EStG die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 1250 € jährlich berücksichtigt werden (vgl. die Erläuterungen zur Anlage N unter Tz 6.16.1). Bei einer Berufsausbildung ist bezüglich der Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer u.U. eine **Prognose** in Bezug auf die künftig angestrebte Tätigkeit erforderlich (BFH-Urteile vom 2.12.2005, BStBl 2006 II S. 329 und vom 23.5.2006, BStBl II S. 600). Als Sonderausgaben können die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nur bis zu insgesamt 6000 € abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG). Wird das häusliche Arbeitszimmer auch zur Einkunftserzielung genutzt, sind die Kosten entsprechend dem jeweiligen Nutzungsumfang aufzuteilen (Rz 24, 19 und 20 des BMF-Schreibens vom 2.3.2011, BStBl II S. 195).

Schafft ein Steuerpflichtiger für Zwecke seiner **Berufsausbildung** abnutzbare Wirtschaftsgüter mit mehrjähriger Nutzungsdauer (z.B. einen **Computer**) an, so sind ebenso wie bei beruflichen Arbeitsmitteln nur die auf die **Nutzungsdauer** verteilten Anschaffungskosten (d.h. nur die AfA-Beträge) als Sonderausgaben abziehbar (BFH-Urteil vom 7.5.1993, BStBl II S. 676). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Arbeitsmitteln einschließlich der Umsatzsteuer können jedoch im Jahr ihrer Veräußerung in voller Höhe als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie für das einzelne Arbeitsmittel **410 €** nicht übersteigen (H 10.9 – Aufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG – EStH).

#### 1.10.8.11 Anrechnung steuerfreier Ausbildungsbeihilfen

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

### 1.11 Spenden und Mitgliedsbeiträge

#### 1.11.1 Rechtsentwicklung des Spendenrechts

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

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

als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10b Abs. 1 EStG).

Abziehbare Spenden und Mitgliedsbeiträge, die im VZ die o.a. Höchstbeträge überschreiten oder die den um die Vorsorgeaufwendungen, den Vorsorgepauschbetrag und die Verlustvorträge geminderten Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, werden **zeitlich uneingeschränkt** vorgetragen. Die Verfahrensregelungen des § 10d Abs. 4 EStG sind dabei entsprechend anzuwenden, d.h., der verbleibenden Spendenvortrag wird jeweils zum Schluss des KJ. vom Finanzamt gesondert festgestellt. Zur Berechnung des verbleibenden vortragsfähigen Spendenbetrags vgl. Tz 1.11.7. Ein Rücktrag in den vorangegangenen VZ ist nicht vorgesehen. Entsprechend den Grundsätzen zur Vererbbarkeit von Verlusten (vgl. Tz 1.19.5), ist ein Spendenvortrag des Erblassers nicht auf den **Erben** übertragbar (BFH-Urteil vom 21.10.2008, BFH/NV 2009 S. 375).

## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 45–51

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.

Die frühere **Großspendenregelung** (zeitlich beschränkter Vor- und Rücktrag von Einzelzuwendungen von mehr als 25 565 €), deren Anwendung letztmals für 2007 beantragt werden konnte, ist mit Ablauf des KJ. 2012 ausgelaufen. Verblieb nach Ablauf der fünf Vortragsjahre am 31.12.2012 noch ein Restbetrag, ging dieser nicht in den allgemeinen unbefristeten Spendenvortrag ab 2013 über, sondern war verloren (vgl. Tz 4b des o.a. BMF-Schreibens vom 18.12.2008).

Abgeltend besteuerte Kapitaleinkünfte werden seit dem VZ 2012 nicht mehr in die Ermittlung des Spendenhöchstbetrages einbezogen (Aufhebung von § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011).

### 1.11.2 Begriff der Zuwendungen

#### 1.11.2.1 Begriff

**45–51** Der Begriff der **Zuwendungen** umfasst **Spenden** und **Mitgliedsbeiträge**. Zu den Mitgliedsbeiträgen gehören auch Mitgliedsumlagen und Aufnahmegebühren.

In den **Zeilen 45 bis 51** wird für die Eintragung von Spenden und Mitgliedsbeiträgen nach dem Zuwendungsempfänger unterschieden und danach, ob

- eine Bestätigungen des Zuwendungsempfängers vorliegt (vgl. Tz 1.11.3),
- eine Berücksichtigung aufgrund einer Mitteilungen des Betriebsfinanzamts zu erfolgen hat, wenn eine Gesellschaft oder ein Betrieb Spenden und Mitgliedsbeiträge im Namen der Mitunternehmer oder Beteiligten leistet oder
- die Daten der Spenden und Mitgliedsbeiträge elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt wurden.

Die geleisteten Beiträge sind dementsprechend von den Steuerpflichtigen in den Zeilen 45 bis 51 in einer Summe jeweils in die vorgesehenen Spalten einzutragen.

#### ElsterFormular:

In ElsterFormular können für die Erfassung der geleisteten Einzelzuwendungen per Mausclick weitere Eintragszeilen zu den Zeilen 45 bis 51 hinzugefügt oder auch wieder entfernt werden. Die erfassten Beiträge werden automatisch aufaddiert.

#### 1.11.2.2 Zuwendungsempfänger

Die Abziehbarkeit der Spenden ist davon abhängig, dass die Zuwendungen

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

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

**46** 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 vereinen. Der Nachweis, dass diese Voraussetzungen bei der

im Ausland ansässigen Empfängerkörperschaft vorliegen, obliegt dem inländischen Spender (§ 90 Abs. 2 AO). Dieser hat im Rahmen seiner Steuererklärung die Verwirklichung der maßgeblichen Tatbestandsmerkmale der §§ 51 bis 68 AO durch den ausländischen Zuwendungsempfänger zu belegen (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.2013, BStBl 2014 II S. 440), insbesondere durch Vorlage der Satzung, des Tätigkeitsberichts, einer Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, des Kassenberichts, einer Vermögensübersicht mit Nachweisen über die Bildung und Entwicklung der Rücklagen, Aufzeichnungen über die Vereinnahmung von Zuwendungen und deren zweckgerechte Verwendung sowie Vorstandsprotokollen der ausländischen Organisation. Bescheinigungen über Zuwendungen von nicht im Inland steuerpflichtigen Organisationen reichen als Nachweis nicht aus (§ 50 Abs. 1 Satz 2 EStDV; BMF-Schreiben vom 16.5.2011, BStBl I S. 559). Im Hauptvordruck Est 1 A sind die Zuwendungen an Empfänger im EU-/EWR-Ausland – neben der Angabe in **Zeile 45** – gesondert in **Zeile 46** zu erklären.

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.

#### 1.11.2.3 Steuerbegünstigte Zwecke

Spenden und Mitgliedsbeiträge laut **Zeile 45** müssen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO geleistet werden. **45**

Zu den als besonders förderungswürdig anerkannten **gemeinnützigen Zwecken** i.S. des § 52 AO gehören z.B.: die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, die Förderung der Jugend- und der Altenhilfe, die Förderung des Sports, die Förderung kultureller Zwecke, die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe, die 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, die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr, die Förderung der Entwicklungshilfe, die Förderung des Tierschutzes und des Naturschutzes, die Förderung des Umweltschutzes. Abziehbar sind auch Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften zur **allgemeinen Förderung des Staatswesens** i.S. von § 52 Abs. 2 Nr. 24 AO.

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

**Spenden** an die vorstehend genannten gemeinnützigen Körperschaften sind bei Vorlage entsprechender Zuwendungsbestätigungen (vgl. Tz 1.11.3) als Sonderausgaben abziehbar.

#### 1.11.2.4 Nichtabziehbare Zuwendungen

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

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

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

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

### 1.11.3 Zuwendungsnachweise

#### 1.11.3.1 Zuwendungsbestätigungen

Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist die **Vorlage** einer vom Zuwendungsempfänger ausgestellten **Bestätigung**, in der versichert wird, 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.

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

Die Zuwendungsbestätigung ist vom Zuwendungsempfänger nach **amtlich vorgeschriebenem Vordruck** auszustellen. Zur Erstellung und Verwendung der verbindlichen Muster für die Zuwendungsbestätigungen ist das BMF-Schreiben vom 7.11.2013 (BStBl I S. 1333) sowie das ergänzende BMF-Schreiben vom 26.3.2014 (BStBl I S. 791) zu beachten.

Der Steuerpflichtige darf auf die **Richtigkeit** einer Zuwendungsbestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge **vertrauen** (§ 10b Abs. 4 EStG), es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben (z.B. Wertangabe bei Sachspenden) erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (z.B. der »Spende« steht eine Gegenleistung gegenüber). Der Schutz des Vertrauens in die Richtigkeit einer Zuwendungsbestätigung erfasst nicht Gestaltungen, in denen die Bescheinigung zwar inhaltlich unrichtig ist, der in ihr ausgewiesene Sachverhalt aber ohnehin keinen Abzug rechtfertigt (BFH-Urteil vom 5.4.2006, BStBl 2007 II S. 450). Das Gleiche gilt, wenn für den Leistenden der Zahlung klar erkennbar ist, dass die Zahlung in einem Gegenleistungsverhältnis steht (BFH-Urteil vom 2.8.2006, BStBl 2007 II S. 8).

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

Für nicht abzugsfähige **Mitgliedsbeiträge** darf keine Zuwendungsbestätigung ausgestellt werden. Hiervon betroffene steuer-

begünstigte Körperschaften müssen bei einer **Geldspende** ausdrücklich bestätigen, dass es sich **nicht** um Mitgliedsbeiträge, sonstige Mitgliedsumlagen oder Aufnahmegebühren handelt.

#### 1.11.3.2 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 Zusendungsbestätigungen ausstellen (sog. **Durchlaufspendenverfahren**). Auch im Durchlaufspendenverfahren sind die Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auszustellen (vgl. BMF-Schreiben vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333 ergänzt durch BMF-Schreiben vom 26.3.2014, BStBl I S. 791). Eine Durchlaufspende ist aber nur dann absetzbar, wenn der Letztempfänger für denjenigen VZ, für den die Spende steuerlich berücksichtigt werden soll, wegen eines begünstigten Zwecks von der Körperschaftsteuer befreit ist (BFH-Urteil vom 5.4.2006, BStBl 2007 II S. 450).

#### 1.11.3.3 Maschinelle Zuwendungsbestätigungen

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

#### 1.11.3.4 Elektronische Datenübermittlung

Nach § 50 Abs. 1a EStDV kann der Zuwendende den Zuwendungsempfänger bevollmächtigen, die Zuwendungsbestätigung **elektronisch** an die Finanzbehörde durch **Datenfernübertragung** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln. Der Zuwendungsempfänger hat dann dem Zuwendenden die übermittelten Daten (elektronisch oder als Ausdruck) für die Erstellung seiner Steuererklärung zur Verfügung zu stellen. Ein entsprechendes Datenübermittlungsverfahren befindet sich in der Erprobungsphase.

Die Eintragungen sind für elektronisch übermittelte Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke in **Zeile 49** vorzunehmen, nicht in **Zeile 45**.

#### ElsterFormular:

Durch die elektronische Übermittlung der Zuwendungsbestätigung erübrigt sich künftig die gesonderte Vorlage einer Zuwendungsbestätigung auf Papier. Hierdurch wird die Abgabe einer elektronischen Steuererklärung (z.B. mit ElsterFormular) erleichtert sowie die vorausgefüllte Steuererklärung (vgl. Tz 10.4 der Vorbemerkungen) um einen weiteren Baustein ergänzt.

#### 1.11.3.5 Vereinfachter Spendennachweis

Bei Zuwendungen von nicht mehr als **200 €** genügt in bestimmten Fällen als **vereinfachter Spendennachweis** der **Bareinzahlungsbeleg** oder die **Buchungsbestätigung** eines Kreditinstituts. 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

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 49

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. 2 Nr. 2 EStDV).

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

Wird die Spende an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbegünstigte Körperschaft überwiesen, muss **zusätzlich** zur Buchungsbestätigung auch der vom Zuwendungsempfänger hergestellte **Beleg** vorgelegt werden, weil die Angaben über die Steuerbegünstigung des Empfängers nur aus diesem Beleg ersichtlich sind. Auf dem Beleg muss u.a. aufgedruckt sein, ob es sich um eine Spende oder einen Mitgliedsbeitrag handelt.

Unabhängig von der Höhe der Zuwendung kann das **vereinfachte** Nachweisverfahren zugelassen werden, wenn die Zuwendung zur **Hilfe in Katastrophenfällen** innerhalb eines Zeitraums, den die obersten Finanzbehörden der Länder im Benehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen bestimmen, auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes **Sonderkonto** einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt worden ist (§ 50 Abs. 2 Nr. 1a 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. 2 Nr. 1b und Abs. 2a EStDV).

Zur Unterstützung der Opfer des **Erdbebens in Nepal** im April 2015 wurde mit BMF-Schreiben vom 19.5.2015 (BStBl I S. 466) für die Zeit vom 25.4. bis 31.12.2015 ein entsprechender vereinfachter Spendennachweis zugelassen. Mit dieser Verwaltungsregelung wurden auch Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften gebilligt, wenn diese die erhaltenen Mittel ohne Satzungsänderung für die Hilfe weitergeleitet haben. »Arbeitslohnspenden« der Arbeitnehmer, die der Arbeitgeber zur Unterstützung der vom Erdbeben Betroffenen auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung überweist oder als Beihilfe an Arbeitnehmer des Unternehmens unmittelbar auszahlt, bleiben bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz; die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen dann aber nicht im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung als Spende nach § 10b EStG berücksichtigt werden. Entsprechende Verwaltungsregelungen hat die Finanzverwaltung auch zur Unterstützung der Hilfe für die in Deutschland asylsuchenden **Flüchtlinge** getroffen; diese Regelungen gelten für alle Maßnahmen, die in der Zeit vom 1.8.2015 bis 31.12.2016 durchgeführt werden (vgl. BMF-Schreiben vom 22.9.2015, IV C 4 – S 2223/07/0015).

### 1.11.4 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 Rah-

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

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

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

Wird ein Wirtschaftsgut gespendet, das unmittelbar zuvor aus dem **Betriebsvermögen** des Spenders entnommen wurde, so bemisst sich nach § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG der für die Sachspende anzusetzende Wert nach dem bei der Entnahme des Wirtschaftsgutes angesetzten **Teilwert** (einschließlich Umsatzsteuer, die auf die Entnahme entfällt). Abweichend vom Teilwert kann das Wirtschaftsgut auch mit dem Buchwert entnommen werden (sog. **Buchwertprivileg** nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG). Die während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen entstandenen Wertsteigerungen (stillen Reserven) werden insoweit nicht erfasst. Eine Gewinnrealisierung der stillen Reserven unterbleibt auch dann, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft das gespendete Wirtschaftsgut zeitnah weiterveräußert (R 6.12 Abs. 3 EStR). Dadurch kann der Spender Einkommen- und ggf. Gewerbesteuer sparen. Allerdings wird dadurch der Wert der Sachspende auf den **Buchwert** ggf. zuzüglich Umsatzsteuer begrenzt (§ 10b Abs. 3 Satz 2 EStG). Das Buchwertprivileg gilt bei **Sachspenden** an Stiftungen (vgl. Tz 1.11.10) entsprechend.

Bei **Sachspenden** hat die steuerbegünstigte Körperschaft in der **Zuwendungsbestätigung** die der Wertermittlung zugrunde liegenden Angaben (genaue Bezeichnung der Sachspende mit Alter, Erhaltungszustand, historischer Kaufpreis, Herkunft des Wirtschaftsguts, bei Betriebsvermögen auch maßgeblicher Entnahmewert) und Unterlagen gesondert aufzuführen und die erforderlichen Nachweise und Unterlagen aufzubewahren (vgl. Tz 6 des o.a. BMF-Schreibens vom 7.11.2013 ergänzt durch BMF-Schreiben vom 26.2.2014, BStBl I S. 791).

### 1.11.5 Aufwandsspenden und Rückspenden

Unter bestimmten Voraussetzungen ist auch der **Verzicht** auf einen zuvor vereinbarten **Aufwendungsersatz** (Aufwandsspende) oder einen **sonstigen Anspruch** (Rückspende) als Sonderausgabe nach § 10b EStG begünstigt. Unentgeltliche Nutzungen (z.B. kostenlose Überlassung von Räumen oder Gewährung eines zinslosen Darlehens) und Leistungen (z.B. ehrenamtliche Tätigkeit) können zwar nicht wie eine Sachspende behandelt werden, da dem Steuerpflich-

tigen insoweit kein finanzieller Aufwand entsteht (§ 10b Abs. 3 Satz 1 EStG). Auch die **unentgeltliche Arbeitsleistung** eines Vereinsmitglieds ist deshalb keine Spende. Werden die Nutzungen und Leistungen aber **entgeltlich** erbracht, kann bei Verzicht auf den rechtswirksam entstandenen **Aufwundersatzanspruch** nach § 10b Abs. 3 Satz 5 EStG eine steuerbegünstigte Spende vorliegen. Beispielsweise kann auf einen rechtswirksam entstandenen Anspruch auf Auszahlung einer Vergütung (z.B. für erbrachte Arbeitsleistung, für Überlassung von Räumen oder Darlehen) oder eines Aufwundersatzes (z.B. für den Verein verauslagte Aufwendungen in Form von Fahrt-, Telefon- und Portokosten) bedingungslos verzichtet werden.

Nach dem BMF-Schreiben vom 25.11.2014 (BStBl I S. 1584) gelten zur steuerlichen Anerkennung von Aufwandsspenden und Rückspenden an gemeinnützige Vereine ab dem VZ 2015 die folgenden Grundsätze:

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

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

- Bei dem nachträglichen Verzicht auf den Ersatz der Aufwendungen oder auf einen sonstigen Anspruch handelt es sich um eine **Geldspende**, bei der entbehrlich ist, dass Geld zwischen dem Zuwendungsempfänger und dem Zuwendenden tatsächlich hin und her fließt. Dem Zuwendenden ist deshalb eine Zuwendungsbestätigung über eine Geldzuwendung zu erteilen, in der auch ausdrückliche Angaben darüber zu machen sind, ob es sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt.
- Eine **Zuwendungsbestätigung** darf nur erteilt werden, wenn sich der Ersatzanspruch auf Aufwendungen bezieht, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke des Zuwendungsempfängers erforderlich waren. Für die Höhe der Zuwendung ist der vereinbarte Ersatzanspruch maßgeblich. Allerdings kann ein unangemessen hoher Ersatzanspruch zum Verlust der Gemeinnützigkeit des Zuwendungsempfängers führen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Der Zuwendungsempfänger muss die zutreffende Höhe des Ersatzanspruchs, über den er eine Zuwendungsbestätigung erteilt hat, durch geeignete Unterlagen im Einzelnen belegen können.
- Das bisherige BMF-Schreiben vom 7.6.1999 (BStBl I S. 591) findet weiter Anwendung auf alle Zusagen auf Aufwundersatz sowie auf alle Zusagen auf Vergütungen, die bis zum 31.12.2014 erteilt wurden.

## 1.11.6 Begünstigte Ausgaben

### 1.11.6.1 Keine Gegenleistung

Weitere Voraussetzung für den Spendenabzug ist, dass **steuerbegünstigte Ausgaben** (Zuwendungen) vorliegen, die **freiwillig** und **unentgeltlich**, d.h. ohne Gegenleistung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet werden. Ausgaben des Steuerpflichtigen, für die er eine **Gegenleistung** erhält, sind mangels Unentgeltlichkeit nicht steuerbegünstigt (H 10b.1 – Gegenleistung – EStH). Das gilt auch, wenn die Zuwendung den Wert der Gegenleistung übersteigt (z.B. Kauf einer Eintrittskarte für eine Benefizveranstaltung). Eine Ausnahme gilt für Mitgliedsbeiträge an Kulturfördervereine (vgl. Tz 1.11.2.3).

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

### 1.11.6.2 Nichtabziehbare 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 **Bewährungsauflage** im Straf- oder Gnadenverfahren auferlegt werden, können ebenfalls nicht als Spende abgezogen werden (BFH-Urteil vom 8.4.1964, BStBl III S. 333). Gleiches gilt für Zahlungen an eine gemeinnützige Einrichtung zur Erfüllung einer **Auflage** nach § 153a StPO oder § 56b StGB (BFH-Urteil vom 19.12.1990, BStBl 1991 II S. 234; H 10b.1 – Auflagen – EStH), denn derartige Zahlungen erfolgen weder freiwillig noch unentgeltlich.

Aufwendungen des Erben zur Erfüllung von **Vermächtniszwendungen** an gemeinnützige Einrichtungen sind weder beim Erben

## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 45–50

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).

### 1.11.6.3 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. Erläuterungen zur Anlage Kind, Zeilen 61 bis 63).

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

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

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

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

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

Die vorstehenden Grundsätze gelten für »Elternbeiträge«, die

von nahen Angehörigen der Kinder (z.B. den Großeltern) erbracht werden, entsprechend; ebenso für Spenden an andere Bildungseinrichtungen (z.B. Kindergärten).

### 1.11.6.4 Sponsoring

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

### 1.11.7 Spendenhöchstsätze

Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter **45, 49** Zwecke können einheitlich

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

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

#### BEISPIEL:

Zum 31.12.2014 beträgt der verbleibende Spendenvortrag i.S. des § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG 8000 €. Im Jahr 2015 werden weitere berücksichtigungsfähige Spenden von 15 000 € geleistet. Der maßgebende Gesamtbetrag der Einkünfte des VZ 2015 beträgt 100 000 €.

Die laufenden Spenden des VZ 2015 und die Spenden aus dem Vortrag sind als Sonderausgaben abziehbar, soweit sie zusammen den Höchstbetrag von 20 % des maßgebenden Gesamtbetrags der Einkünfte nicht übersteigen. Abziehbar sind somit:

aus Spendenvortrag	8000 €
aus laufenden Spenden des VZ 2015	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 2015 in Höhe von 3000 € (15 000 €  $\div$  12 000 €) werden zum 31.12.2015 als verbleibender vortragsfähiger Spendenbetrag gesondert festgestellt.

### 1.11.8 Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien

Spenden und Mitgliedsbeiträge an **politische Parteien** i.S. des § 2 **47, 50** des Parteiengesetzes sind nur in beschränkter Höhe als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 10b Abs. 2 EStG). Außerdem ist zu beachten, dass diese **vorrangig** durch eine **Ermäßigung der tariflichen ESt** im Rahmen des § 34g Nr. 1 EStG berücksichtigt werden. Nach dieser Vorschrift ermäßigt sich bei Steuerpflichtigen, die Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien i.S. des § 2 des Parteiengesetzes leisten, die tarifliche ESt (vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme des § 34f Abs. 3 EStG) um **50 %** dieser Ausgaben, höchstens um **825 €**, im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern höchstens um **1650 €**. Diese Ermäßigung kann nicht zu einer negativen Steuerschuld führen. Bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern spielt es keine Rolle, wer von den Ehegatten/Lebenspartnern die begünstigten Aufwendungen geleistet hat. Bei der Einzelveranlagung von

Ehegatten/Lebenspartnern bemisst sich die Steuerermäßigung nach § 34g EStG für jeden Ehegatten/Lebenspartner entsprechend den von ihm geleisteten Ausgaben zur Förderung staatspolitischer Zwecke.

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

**BEISPIEL:**

Ein alleinstehender Steuerpflichtiger mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte im VZ 2015 von 50 000 € leistete im Kj. 2015 folgende Spenden:

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

**Abzugsfähig sind:**

- (a) nach § 34g EStG als Abzug von der tariflichen ESt 50 % aus höchstens 1650 € = **825 €**.
- (b) Von den Spenden an politische Parteien sind **1850 €** (3500 € abzüglich 1650 €), höchstens **1650 €** als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 10b Abs. 2 EStG).
- (c) Die Aufwendungen zur Förderung kirchlicher und gemeinnütziger Zwecke von **3000 €** (2500 € + 500 €) sind im Rahmen des Höchstbetrags von **10 000 €** (= 20 % von 50 000 €) in voller Höhe abzugsfähig (§ 10b Abs. 1 EStG).
- (d) Insgesamt ist somit **4650 €** neben dem Abzugsbetrag lt. Buchstabe (a) als Sonderausgaben abzugsfähig.

Auch bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien i.S. des § 2 des Parteiengesetzes muss dem Finanzamt eine Zuwendungsbestätigung des Empfängers auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck vorgelegt werden (§ 50 Abs. 1 EStDV). Entsprechende Vordruckmuster wurden mit BMF-Schreiben vom 7.11.2013, BStBl I S. 1333 veröffentlicht. Als **vereinfachter Nachweis** reicht auch der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts aus, wenn die Zuwendung **200 €** nicht übersteigt, und bei **Spenden** der Verwendungszweck auf dem vom Empfänger hergestellten Beleg aufgedruckt ist. Als Nachweis für die Zahlung von **Mitgliedsbeiträgen** an politische Parteien genügt ansonsten die Vorlage von Bareinzahlungsbelegen, Buchungsbestätigungen oder Beitragsquittungen (§ 50 Abs. 3 EStDV).

Auch politische Parteien können Zuwendungsbestätigungen nach Maßgabe des § 50 Abs. 1a EStDV **elektronisch** an die Finanzverwaltung übermitteln (vgl. auch Tz 1.11.3.4). Ein entsprechendes Datenübermittlungsverfahren steht seit dem VZ 2013 zur Verfügung. Die elektronisch übermittelten Spenden und Mitgliedsbeiträge an politische Parteien sind nicht in **Zeile 47**, sondern in **Zeile 50** einzutragen.

**1.11.9 Unabhängige Wählervereinigungen**

**48, 51** Nach § 34g Nr. 2 EStG ermäßigt sich die tarifliche ESt für Spenden und Mitgliedsbeiträge an **unabhängige Wählervereinigungen** um **50 %** dieser Ausgaben, höchstens um **825 €**, im Fall der Zusammenveranlagung von **Ehegatten/Lebenspartnern** höchstens um

**1650 €**. Diese Tarifiermäßigung ist durch Eintragung in **Zeile 48** geltend zu machen; sie 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 1.11.8). 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.

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 dem Finanzamt durch eine **Zuwendungsbestätigung der unabhängigen Wählervereinigung** nachzuweisen. Verbindliche **Muster** dieser Bestätigung für Geld- und Sachzuwendungen an eine unabhängige Wählervereinigung sind als Anlagen zum BMF-Schreiben vom 7.11.2013 (BStBl I S. 1333) abgedruckt.

Für die **elektronische Übermittlung** von Zuwendungsbestätigungen durch unabhängige Wählervereinigungen ist ebenfalls § 50 Abs. 1a EStDV anzuwenden (vgl. auch Tz 1.11.3.4). In diesem Fall sind die elektronisch übermittelten Spenden und Mitgliedsbeiträge ab dem VZ 2013 nicht in **Zeile 48**, sondern in **Zeile 51** einzutragen.

**1.11.10 Spenden in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung**

Für die Berücksichtigung von Spenden zu steuerbegünstigten Zwecken i.S. der §§ 52 bis 54 AO in das **zu erhaltende Vermögen** (Vermögensstock) einer **Stiftung**, die im VZ der Zuwendung und in den folgenden **neun** VZ neben den Höchstbeträgen nach § 10b Abs. 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden können, gilt ein gesonderter Höchstbetrag von **1 Mio. €** (§ 10b Abs. 1a Satz 1 EStG). Für zusammen veranlagte **Ehegatten/Lebenspartner** ist seit dem VZ 2013 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 1.11.7) berücksichtigt werden. Der Spender muss daher gegenüber der Stiftung deutlich machen, für welchen Teil des Vermögens seine Zuwendung erfolgt (vgl. BMF-Schreiben vom 15.9.2014, BStBl I S. 1278). Spenden an eine sog. **Vorstiftung** sind ebenfalls nicht als Sonderausgabe nach § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG abziehbar (BFH-Urteil vom 11.2.2015, X R 36/11, BStBl II S. 545). Spenden in den Vermögensstock einer rechtsfähigen Stiftung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke sind erst dann berücksichti-



## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 61–64

gungsfähig, 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**. Die an Empfänger im EU-/EWR-Ausland geleisteten Stiftungsspenden sind – neben der Angabe in **Zeile 52** – gesondert in **Zeile 54** zu erklären. Die zusätzlichen Fördervoraussetzungen des § 10b Abs. 1 Sätze 2 bis 6 EStG (vgl. Tz 1.11.2.2) sind für ausländische Stiftungen im EU-/EWR-Raum entsprechend zu beachten. Der inländische Spender muss 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, X R 7/13, BStBl II S. 588). Der BFH verlangt im Übrigen nicht, dass die **Zuwendungsbestätigung** einer ausländischen Stiftung dem amtlich vorgeschriebenem Vordruck nach § 50 EStDV entspricht. 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 vorzunehmen; stellt der Steuerpflichtige keinen Antrag, gelten auch für Vermögensstockspenden die allgemeinen Regelungen nach § 10b Abs. 1 EStG (vgl. Tz 3 des BMF-Schreibens vom 18.12.2008, BStBl 2009 I S. 16). Im Antragsfall ist es dem begünstigten Spender freigestellt, wie er den Höchstbetrag von 1 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 55** ist dementsprechend anzugeben, welche von den in den **Zeile 52** nachgewiesenen Spenden in 2015 berücksichtigt werden sollen. Der am Schluss eines VZ verbleibende Abzugsbetrag wird vom Finanzamt gesondert festgestellt (analog § 10d Abs. 4 EStG). In **Zeile 56** kann angegeben werden, in welcher Höhe bisher noch nicht berücksichtigte Spenden aus Vorjahren in den Vermögensstock einer Stiftung im VZ 2015 abgezogen werden sollen. Leistet ein Steuerpflichtiger einen höheren Betrag als 1 Mio. € in den Vermögensstock einer Stiftung, kann er den 1 Mio. € übersteigenden Betrag zusätzlich im Rahmen der Höchstsätze nach § 10b Abs. 1 EStG (vgl. Tz 1.11.7) geltend machen.

Gefördert werden nicht nur Spenden anlässlich der **Neugründung** einer steuerbegünstigten Stiftung (so die Rechtslage bis einschließlich VZ 2006), sondern auch Spenden als sog. **Zustiftungen** in das Vermögen bestehender Stiftungen. Die neuen Rahmenbedingungen gelten deshalb auch zugunsten bereits vor 2007 errichteter Stiftungen, und zwar erstmals für Aufstockungen innerhalb des Zehnjahreszeitraums ab Gründung der Stiftung sowie bis zur Höhe der Differenz zwischen dem bisher steuerlich geltend gemachten Abzugsbetrag, höchstens 307 000 € (= bis einschließlich VZ 2006 geltender Höchstbetrag), und dem neuen Höchstbetrag von 1 Mio. € (vgl. Tz 3 des o.a. BMF-Schreibens vom 18.12.2008). 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 sind 307 000 € über zehn

Jahre abziehbar. Im VZ 2006 bis VZ 2014 sollen davon 200 000 € abgezogen worden sein. Für 2015 beantragt der alleinstehende Steuerpflichtige den Abzug des verbleibenden Betrags von 107 000 €. In 2015 leistet der Steuerpflichtige in den Vermögensstock derselben Stiftung eine weitere Spende von 1 Mio. €, die wiederum über zehn Jahre (neuer Zehnjahreszeitraum) abziehbar ist.

Durch den noch laufenden Zehnjahreszeitraum für die ab Gründung der Stiftung begünstigten 307 000 € wird das Abzugsvolumen der neuen Spende von 1 Mio. € begrenzt. Für 2015 sind von der neuen Spende nur höchstens 693 000 € (1 Mio. €  $\div$  307 000 €) abziehbar. Der verbleibende Betrag von 307 000 € kann erst in den Jahren 2016 bis 2024 berücksichtigt werden.

Voraussetzung für den Spendenabzug ist, dass die Zuwendungen auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck von der Stiftung bestätigt werden. 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.

Auch für Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung besteht die Möglichkeit der **elektronischen Übermittlung** der Zuwendungsbestätigung (§ 50 Abs. 1a EStDV). In diesem Fall sind die Stiftungsspenden nicht in **Zeile 52**, sondern in **Zeile 53** einzutragen.

## 1.12 Außergewöhnliche Belastungen

Auf Antrag werden bei der Einkommensteuerveranlagung **außergewöhnliche Belastungen**, die dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig** erwachsen, durch Abzug bei der Einkommensermittlung berücksichtigt, so dass hierdurch eine Ermäßigung der ESt eintritt. Dabei sind zwei Arten zu unterscheiden:

- außergewöhnliche Belastungen **allgemeiner Art** nach § 33 EStG, die nur insoweit zu einer Steuerminderung führen, als sie die gesetzlich bestimmte **zumutbare Belastung** überschreiten (vgl. Tz 1.15.5);
- außergewöhnliche Belastungen in **besonderen Fällen** nach den §§ 33a und 33b EStG, die ohne Berücksichtigung einer zumutbaren Belastung bis zu bestimmten Höchstbeträgen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

Im Hauptvordruck ESt 1 A können nur Angaben zu den **Pauschbeträgen für behinderte Menschen und Hinterbliebene** (Zeilen 61 bis 64), zum **Pflege-Pauschbetrag** (Zeilen 65 und 66) und zu **außergewöhnlichen Belastungen allgemeiner Art** (Zeile 67) gemacht werden.

Zur Berücksichtigung von **Unterhaltszahlungen** an bedürftige Personen nach § 33a Abs. 1 EStG ist die **Anlage Unterhalt** abzugeben. In welcher Höhe die Aufwendungen Berücksichtigung finden, ist unter Tz 4. im Einzelnen erläutert.

Der Antrag auf Berücksichtigung des **Freibetrages** zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei **Berufsausbildung** volljähriger Kinder nach § 33a Abs. 2 EStG ist in der **Anlage Kind** Zeile 50 bis 52 zu stellen. Auf die Erläuterungen unter Tz 5.11 wird hingewiesen.

Seit dem VZ 2009 wird ein gesonderter Freibetrag für die Beschäftigung einer **Hilfe im eigenen Haushalt** und für vergleichbare Aufwendungen bei **Heimunterbringung** von 642 €/924 € (§ 33a Abs. 3 EStG a.F.) **nicht** mehr gewährt. Für diese Aufwendungen kann der Steuerpflichtige aber eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG geltend machen (vgl. Tz 1.16).

## 1.13 Behinderte Menschen und Hinterbliebene

### 1.13.1 Behinderten-Pauschbetrag

**Behinderte Menschen** erhalten unter bestimmten Voraussetzungen einen Behinderten-Pauschbetrag. Mit dem Pauschbetrag für behinderte Menschen werden die laufenden und typischen Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des **täglichen Lebens**, für die **Pflege**

61–64

sowie für einen erhöhten **Wäschebedarf** abgegolten. Es handelt sich um Aufwendungen, die behinderten Menschen erfahrungsgemäß durch ihre Krankheit bzw. Behinderung entstehen und deren alleinige behinderungsbedingte Veranlassung nur schwer nachzuweisen ist. Der Antrag auf Berücksichtigung des Behinderten-Pauschbetrags ist in den **Zeilen 61 bis 64** zu stellen, bei Ehegatten/Lebenspartnern: für Ehemann/Lebenspartner(in) A in den Zeilen 61 und 62, für Ehefrau/Lebenspartner(in) B in den Zeilen 63 und 64.

Alle übrigen behinderungsbedingten Aufwendungen (z.B. Operationskosten sowie Kosten für Heilbehandlungen, Kuren, Arznei- und Arztkosten, Kraftfahrzeugkosten, Kosten für die behinderten-gerechte Ausgestaltung des eigenen Wohnhauses) können daneben als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG berücksichtigt werden (vgl. Tz 1.13.1.4 sowie Tz 1.15.6, ABC).

### 1.13.1.1 Höhe des Pauschbetrags

Die Höhe des Behinderten-Pauschbetrags richtet sich nach dem **Grad der Behinderung**. Der Abzug erfolgt bei der Einkommen-steuerveranlagung vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Es werden folgende Pauschbeträge gewährt:

bei einem Grad der Behinderung von	Jahresbetrag €
25 und 30	310
35 und 40	430
45 und 50	570
55 und 60	720
65 und 70	890
75 und 80	1060
85 und 90	1230
95 und 100	1420

Der Grad der Behinderung ist (ohne Prozentzeichen) in den **Zeilen 61** und **63** anzugeben.

Für Behinderte, die infolge ihrer Behinderung **hilflos** i.S. des § 33b Abs. 6 EStG sind (vgl. Ausführungen zu den Zeilen 65 bis 66), und für **Blinde** wird an Stelle der vorbezeichneten Pauschbeträge ein erhöhter Behinderten-Pauschbetrag von **3700 €** vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. In den Zeilen 62 und 64 ist in diesen Fällen in das zugehörige Kästchen der Wert »1« einzutragen. Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 28.9.1984, BStBl 1985 II S. 129) kann eine Hilflosigkeit in diesem Sinne auch dann vorliegen, wenn – insbesondere nach Unfällen – die Hilflosigkeit ununterbrochen für eine längere Zeit gegeben ist, aber mit ihrer Minderung oder ihrem Wegfall zu rechnen ist. Die Entscheidung obliegt allerdings der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde (z.B. Versorgungsamt).

### 1.13.1.2 Voraussetzungen für die Gewährung

Ein Behinderten-Pauschbetrag wird ohne weitere Voraussetzung gewährt, wenn der Grad der Behinderung auf **mindestens 50** festgestellt ist. Behinderte mit einem Grad der Behinderung von **weniger als 50**, aber von **mindestens 25**, können den entsprechenden Pauschbetrag nur erhalten, wenn

- dem Behinderten wegen der Behinderung nach gesetzlichen Vorschriften Renten (z.B. Unfallrente, nicht aber Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung) oder andere laufende Bezüge zustehen, und zwar auch dann, wenn das Recht auf die Bezüge ruht oder der Anspruch auf diese durch Zahlung eines Kapitals abgefunden worden ist, oder
- die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht. Nicht erforderlich ist, dass die dauernde Einbuße der körperlichen Beweglichkeit äußerlich erkennbar ist.

Einem Steuerpflichtigen, der wegen der Behinderung aus mehreren Gründen Anspruch auf einen Behinderten-Pauschbetrag hat, kann dieser **nur einmal** gewährt werden. Dabei ist der Grad der Gesamtbehinderung maßgebend.

Wird der Grad der Behinderung im Laufe des Kj. herauf- oder herabgesetzt, so ist stets der Pauschbetrag nach dem höchsten Grad zu gewähren, der im Kj. festgestellt war. Die Pauschbeträge werden nicht gekürzt, auch wenn die Voraussetzungen für ihre Gewährung nicht während des ganzen Kj. vorgelegen haben (R 33b Abs. 8 EStR).

Bei **Ehegatten/Lebenspartnern**, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, kann jeder Ehegatte/Lebenspartner den Behinderten-Pauschbetrag beanspruchen, wenn bei beiden die Voraussetzungen dafür vorliegen.

### 1.13.1.3 Nachweise

An die für die Gewährung der Behinderten-Pauschbeträge vorzulegenden Bescheinigungen, Ausweise oder Bescheide (§ 65 Abs. 1 und 2 EStDV) sind die Finanzbehörden gebunden; diese sind **Grundlagenbescheide** i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 2 AO (vgl. Tz 1.13.5). Die Behinderung und deren Ausmaß sind wie folgt **nachzuweisen**:

- Bei Behinderten, deren Grad der Behinderung auf **mindestens 50** festgestellt ist, sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Pauschbetrags für Behinderte durch Vorlage eines **Ausweises** nach dem SGB IX nachzuweisen. Die Ausstellung der Ausweise obliegt in der Regel den Versorgungsämtern. Als Nachweis über das Vorliegen einer Behinderung und den Grad der Behinderung genügen auch entsprechende Bescheide der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden (Versorgungsämter) und den nach § 69 Abs. 1 Satz 7 SGB IX nach Landesrecht für zuständig erklärten Behörden (vgl. H 33b – Nachweis der Behinderung – EStH). Ist bei amtsärztlichen Bescheinigungen des Versorgungsamts ein Geltungszeitraum nicht angegeben, kann das Finanzamt bei berechtigtem Zweifel über deren Geltungsdauer die Vorlage eines neuen Nachweises fordern.
- Bei Behinderten, deren Grad der Behinderung auf **weniger als 50**, aber **mindestens auf 25** festgestellt ist, sind die Voraussetzungen für einen Behinderten-Pauschbetrag durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde auf Grund eines Feststellungsbescheids nach § 69 Abs. 1 SGB IX nachzuweisen. Dabei gelten jedoch folgende Besonderheiten:
  - Bei Behinderten, denen wegen ihrer Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, genügt als Nachweis auch der **Rentenbescheid** oder der **Bescheid** über die anderen laufenden Bezüge. Es kann sich dabei z.B. um Rentenbescheide eines Versorgungsamtes oder eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung oder bei Beamten, die Unfallruhegeld beziehen, um einen entsprechenden Bescheid ihrer Behörde handeln. Der Rentenbescheid eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten genügt nicht (BFH-Urteil vom 25.4.1968, BStBl II S. 606).
  - Bei Behinderten, denen wegen ihrer Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge nicht zustehen, hat die Bescheinigung des Versorgungsamtes auch eine Äußerung darüber zu enthalten, ob die Behinderung zu einer **dauernden Einbuße** der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht. Sofern diese Bescheinigung dem Steuerpflichtigen nur in elektronischer Form übermittelt wurde, kann er als Nachweis dem Finanzamt einen entsprechenden Ausdruck dieser Bescheinigung vorlegen (R 33b Abs. 9 EStR).  
Ist der Behinderte **verstorben** und kann sein Rechtsnachfolger (Erbe) einen **Nachweis** nach den Nrn. 1 und 2 **nicht** erbringen, so genügt zum Nachweis eine gutachterliche Stellungnahme vonseiten der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde. Diese Stellungnahme hat das Finanzamt einzuholen.

## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 61–64

Die Voraussetzungen für die Gewährung des erhöhten Pauschbetrags von 3700 € für Blinde sowie für hilflose Behinderte können durch einen Ausweis nach dem SGB IX, der mit den Merkzeichen »Bl« oder »H« gekennzeichnet ist, oder durch einen Bescheid des Versorgungsamts mit den entsprechenden Feststellungen nachgewiesen werden. Dem Merkzeichen »H« steht die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger in **Pflegestufe III** nach dem SGB XI, dem SGB XII oder diesen entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gleich (§ 65 Abs. 2 EStDV). Der Pauschbetrag von 3700 € kann, sofern die oben genannten Voraussetzungen vorliegen, auch gewährt werden, wenn der Grad der Behinderung weniger als 50 beträgt. Werden Aufwendungen für die behinderungsbedingte Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG berücksichtigt, kann daneben der Behinderten-Pauschbetrag von 3700 € **nicht** angesetzt werden (BFH-Urteil vom 4.11.2004, BStBl 2005 II S. 271); vgl. auch R 33.3 Abs. 4 Satz 1 EStR.

Die vorgenannten **Nachweise** sind bei **erstmaliger Beantragung** oder einer späteren **Änderung** (z.B. des Grads der Behinderung oder des Gültigkeitszeitraums) mit der Einkommensteuererklärung einzureichen (Ankreuzfeld in den Zeilen 61 und 63). Außerdem ist stets die Dauer (Gültigkeitszeitraum des Ausweises) anzugeben. Liegt eine **unbefristete** Behinderung vor, ist dies entsprechend anzukreuzen. In nachfolgenden VZ brauchen die Nachweise dem Finanzamt nicht nochmals vorgelegt zu werden.

### 1.13.1.4 Abgeltungswirkung

Durch den Behinderten-Pauschbetrag werden die Aufwendungen, die dem Behinderten für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßigen Verrichtungen des täglichen Lebens entstehen, abgegolten. Die Abgeltungswirkung von § 33b Abs. 1 EStG bezieht sich typischerweise auf **Pflege- und Heimkosten** sowie die Aufwendungen für den erhöhten **Wäschebedarf**. Der Behinderte hat allerdings ein Wahlrecht, wegen tatsächlich höherer nachgewiesener Aufwendungen auf Grund der Behinderung eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG in **Zeile 67** zu beantragen und auf die Inanspruchnahme des Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b EStG zu verzichten. Ein solcher Verzicht bezieht sich stets auf die gesamten vom Behinderten-Pauschbetrag erfassten Aufwendungen; ein Teilverzicht (z.B. für Pflegekosten) ist nicht möglich (§ 33b Abs. 1 Satz 2 EStG). Wird der Behinderten-Pauschbetrag gewählt, schließt das auch eine **Steuerermäßigung für Pflegeleistungen** im Haushalt nach § 35a Abs. 2 EStG aus (vgl. BFH-Urteil vom 5.6.2014, VI R 12/12, BStBl II S. 970; vgl. auch Tz 1.16.7 a.E.).

Außerordentliche **Krankheitskosten**, die durch einen akuten Anlass verursacht werden, können **neben** dem Behinderten-Pauschbetrag berücksichtigt werden, z.B. die Kosten einer Operation, auch wenn diese mit dem Leiden, das die Behinderung herbeigeführt hat, zusammenhängt oder die Behinderung erst verursacht hat (BFH-Urteile vom 30.11.1966, BStBl 1967 III S. 457 und vom 26.3.1993, BStBl II S. 749). Dies gilt auch für Kosten der **häuslichen Intensiv- und Behandlungspflege**, die Teil der Krankenpflege i.S. des § 37 Abs. 2 SGB V ist; die Aufwendungen dafür können neben dem Behinderten-Pauschbetrag als Krankheitskosten nach § 33 EStG berücksichtigt werden. Aufwendungen für eine **Heilkur** können bei nachgewiesener Zwangsläufigkeit ebenfalls **neben** dem Behinderten-Pauschbetrag als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 33 EStG (vgl. Tz 1.15.6, ABC »Kur«) abgezogen werden. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit ist es regelmäßig erforderlich, dass der Steuerpflichtige ein **vor** Antritt der Kur ausgestelltes amtsärztliches Zeugnis über die Notwendigkeit der Kur vorlegt und sich am Kurort einer unter ärztlicher Kontrolle stehenden Heilbehandlung unterzieht (vgl. Tz 1.15.4).

Auch **Führerscheinkosten** für ein schwer geh- und stehbehindertes Kind sind neben dem Behinderten-Pauschbetrag als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG berücksichtigungsfähig (BFH-Urteil vom 26.3.1993, BStBl II S. 749). Das Gleiche gilt für die Kosten für eine **Begleitperson** anlässlich einer Urlaubsreise (vgl. Tz 1.13.2 a.E.) sowie die Kosten für die **behinderungsgerechte Ausgestaltung** des eigenen **Wohnhauses** (vgl. Tz 1.15.6, ABC »Behindertengerechte Ausstattung«).

### 1.13.2 Fahrtkosten von behinderten Menschen

Bei Behinderten mit einem Grad der Behinderung von **mindestens 80** können **Kraftfahrzeugkosten**, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, in angemessenem Rahmen als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG (d.h. unter Anrechnung der zumutbaren Belastung) **neben** dem Behinderten-Pauschbetrag berücksichtigt werden. Das Gleiche gilt bei Behinderten, deren Grad der Behinderung weniger als 80, aber **mindestens 70** beträgt **und** bei denen darüber hinaus eine **Geh- und Stehbehinderung** vorliegt (vgl. H 33.1–33.4 – Fahrtkosten behinderter Menschen – EStH). Dass eine Geh- und Stehbehinderung vorliegt, ist in Zweifelsfällen durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde nachzuweisen, es sei denn, der Behindertenausweis enthält bereits das **Merkzeichen »G«** und einen orangefarbenen Flächenaufdruck.

Als angemessen wird im Allgemeinen ein Aufwand für Privatfahrten von insgesamt **3000 km** jährlich angesehen. Dabei kann ein Kilometersatz von **0,30 €** je km zugrunde gelegt werden. Für das Kj. 2015 ergibt sich danach ein Betrag von **900 €**, der in den genannten Fällen ohne Nachweis der Kosten anerkannt werden kann. Der Antrag auf Berücksichtigung entsprechender Kraftfahrzeugkosten ist in **Zeile 67** zu stellen.

Eine **höhere Fahrleistung** für Privatfahrten als jährlich 3000 km kann nur angesetzt werden, wenn die Fahrten durch die Behinderung verursacht sind und dies z.B. anhand eines Fahrtbuchs oder durch eine Aufstellung der von dem Behinderten durchgeführten Privatfahrten nachgewiesen wird (vgl. BFH-Urteil vom 23.2.1968, BStBl 1968 II S. 415). Unter den o.a. Voraussetzungen können auch nachgewiesene oder glaubhaft gemachte Aufwendungen für andere Verkehrsmittel, z.B. **Taxikosten**, in angemessenem Umfang als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG neben dem Behinderten-Pauschbetrag berücksichtigt werden. Falls daneben behinderungsbedingte Kfz-Kosten (vgl. oben) geltend gemacht werden, ist die für Kfz-Kosten im Allgemeinen als angemessen anzusehende jährliche Fahrleistung von 3000 km entsprechend zu kürzen (R 33.4 Abs. 4 Satz 1 EStR). Die gleiche Kürzung gilt für die nachfolgend bezeichnete jährliche Fahrleistung von 15 000 km bei Behinderten mit den Merkzeichen »aG«, »Bl« oder »H« im Ausweis.

Bei Steuerpflichtigen, die so gehbehindert sind, dass sie sich außerhalb des Hauses nur mit Hilfe eines Kraftfahrzeuges fortbewegen können (**Merkzeichen »aG«, »Bl« und »H«** im Ausweis), neben dem Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG – in angemessenem Rahmen – **alle** Kraftfahrzeugkosten, soweit sie nicht begrifflich Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 33 EStG anzuerkennen. Danach sind bei solchen Gehbehinderten nicht nur die unvermeidbaren Kosten zur Erledigung privater Angelegenheiten, sondern in **angemessenem Rahmen** auch die Kosten für Erholungs-, Freizeit- und Besuchsfahrten berücksichtigungsfähig. Soweit danach Kfz-Kosten für eine **Urlaubsreise** als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind, gilt dies auch für einen dabei erlittenen **Unfallschaden**, für den der Steuerpflichtige keinen Ersatz vom Schädiger erlangen kann (BFH-Urteil vom 15.11.1991, BStBl 1992 II S. 179). Die tatsächliche Fahrleistung ist nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Die Grenze des Angemessenen ist in aller Regel überschritten, soweit die Fahrleistung für Privatfahrten **15 000 km** im Jahr übersteigt (BFH-Urteil vom 2.10.1992, BStBl 1993 II S. 286; vgl. auch R 33.4 Abs. 4 Satz 1 EStR). Die 15 000 km-Grenze bezieht sich nicht nur auf »reine« Privatfahrten, sondern dadurch sind auch behinderungsbedingte unvermeidbare Fahrten abgegolten. Lediglich Fahrtkosten, die – wie beispielsweise Fahrtkosten zum Arzt – zu den Krankheitskosten gehören, werden von der Abgeltungswirkung nicht erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2003, BStBl 2004 II S. 453). Die Begrenzung auf 15 000 km gilt ausnahmsweise nicht, wenn die Fahrleistung durch eine berufsqualifizierende Ausbildung bedingt ist, die nach der Art und der Schwere der Behinderung nur durch den Einsatz eines Pkw durchgeführt werden kann (BFH-Urteil vom 13.12.2001, BStBl 2002 II S. 198); in diesem Fall können weitere rein private Fahrten nur noch bis zu 5000 km jährlich berücksichtigt werden.

Ein höherer Kfz-Aufwand als **0,30 €** je km gilt grundsätzlich als **unangemessen** und darf nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 9.5.2004, BStBl 2005 II S. 23). Das gilt auch dann, wenn sich der höhere Aufwand wegen einer nur geringen Fahrleistung ergibt (BFH-Urteil vom 18.12.2003, BStBl 2004 II S. 453). Bei Steuerpflichtigen mit Merkzeichen »aG«, »Bl« und »H« können die Aufwendungen für eine **behindertengerechte Umrüstung** eines Kraftfahrzeugs neben dem Kilometersatz von 0,30 € je km als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, weil die Automobilhersteller keine rollstuhlfahrgerechten Kraftfahrzeuge serienmäßig und ohne Aufpreis herstellen. Nach dem BFH-Urteil vom 22.10.2009 (BStBl 2010 II S. 280) sind die aufgrund der Umrüstung des Kraftfahrzeugs entstandenen Aufwendungen grundsätzlich im Jahr des Abflusses in voller Höhe als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Eine Verteilung der Aufwendungen auf mehrere Jahre kommt nach Ansicht des BFH allenfalls im Wege einer abweichenden Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO in Betracht, wenn ein zu geringer Gesamtbetrag der Einkünfte dem vollen Abzug der Aufwendungen entgegenstehen würde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine Verteilung der Aufwendungen auf mehrere VZ nicht zulässig (R 33.4 Abs. 4 Satz 3 EStR). Die Aufwendungen für die Reparatur eines **Motorschadens** sind bei einem Schwerbehinderten mit Merkzeichen »aG« nicht neben dem Kilometersatz von 0,30 € je km als außergewöhnliche behinderungsbedingte Fahrtkosten abzugsfähig (Urteil des FG Niedersachsen vom 17.7.2014, 10 K 323/13, EFG 2015. S. 132, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 60/14).

Behinderungsbedingte Fahrtkosten können auch berücksichtigt werden, wenn die Kraftfahrzeugkosten nicht bei dem Behinderten selbst, sondern bei einem Steuerpflichtigen entstanden sind, auf den der Pauschbetrag für ein behindertes Kind nach § 33b Abs. 5 EStG übertragen worden ist. Allerdings können nur solche Fahrten berücksichtigt werden, an denen das behinderte Kind selbst teilgenommen hat (BFH-Urteil vom 1.8.1975, BStBl II S. 825).

Ein Körperbehinderter, bei dem die Notwendigkeit ständiger Begleitung nachgewiesen ist, kann Mehraufwendungen, die ihm auf einer **Urlaubsreise** durch Kosten für Fahrten, Unterbringung und Verpflegung der **Begleitperson** entstehen, in angemessener Höhe neben dem Behinderten-Pauschbetrag als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 33 EStG abziehen (BFH-Urteil vom 4.7.2002, BStBl II S. 765). Die Notwendigkeit einer Begleitperson kann sich aus einem amtsärztlichen Gutachten oder aus den Feststellungen im Behindertenausweis ergeben, z.B. dem Vermerk »Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen«. Die Aufwendungen für eine Begleitperson bei Reisen sind jedoch nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wenn die Begleitperson ein Ehegatte ist, der aus eigenem Interesse an der Reise teilgenommen hat und für den kein durch die Behinderung des anderen Ehegatten veranlasster Mehraufwand angefallen ist (BFH-Urteil vom 7.5.2013, BStBl II S. 808).

### 1.13.3 Behinderte Kinder

Steht der Pauschbetrag für Behinderte einem **Kind** zu, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf einen **Freibetrag für Kinder** oder **Kindergeld** hat (vgl. Anlage Kind, Zeilen 4 bis 22), so wird der Pauschbetrag auf Antrag auf den Steuerpflichtigen **übertragen**, wenn das Kind ihn nicht selbst in Anspruch nimmt (§ 33b Abs. 5 EStG). Die Übertragung kann auf Seite 3 der Anlage Kind in den **Zeilen 64 bis 66** beantragt werden. Auf die Erläuterungen unter Tz 5.13 wird hingewiesen.

Neben der Übertragung des einem Kind zustehenden Behinderten-Pauschbetrags können die Eltern **zusätzliche** Aufwendungen für ihr behindertes Kind (z.B. für eine vollstationäre Heimunterbringung) als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG – unter Anrechnung der zumutbaren Belastung – geltend machen, weil der Pauschbetrag nur die Aufwendungen des Kindes abgilt (BFH-Urteil vom 11.2.2010, BStBl II S. 621); vgl. R 33b Abs. 2 EStR.

### 1.13.4 Hinterbliebenen-Pauschbetrag

Personen, denen laufende **Hinterbliebenenbezüge** bewilligt worden sind, wird auf Antrag ein **Hinterbliebenen-Pauschbetrag** von jährlich **370 €** gewährt, wenn die Hinterbliebenenbezüge geleistet werden

- nach dem Bundesversorgungsgesetz oder einem anderen Gesetz, das die Vorschriften des Bundesversorgungsgesetzes über Hinterbliebenenbezüge für entsprechend anwendbar erklärt (vgl. H 33b – Hinterbliebenen-Pauschbetrag – EStH), oder
- nach den Vorschriften über die gesetzliche Unfallversicherung, oder
- nach den beamtenrechtlichen Vorschriften an Hinterbliebene eines an den Folgen eines Dienstunfalls verstorbenen Beamten, oder
- nach den Vorschriften des Bundesentschädigungsgesetzes über die Entschädigung für Schäden an Leben, Körper oder Gesundheit.

Der Pauschbetrag wird auch dann gewährt, wenn das Recht auf die Bezüge ruht oder der Anspruch auf die Bezüge durch Zahlung eines Kapitalbetrags abgefunden worden ist. Der Nachweis der Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrags ist durch **amtliche Unterlagen** zu erbringen (z.B. durch Vorlage des Rentenbescheids eines Versorgungsamts, der zuständigen Entschädigungsbehörde oder eines Trägers der gesetzlichen Unfallversicherung). Der Rentenbescheid eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung der Arbeiter und Angestellten reicht nicht aus.

Steht der Hinterbliebenen-Pauschbetrag einem **Kind** des Steuerpflichtigen zu, für das dieser Anspruch auf einen Freibetrag für Kinder oder Kindergeld hat, so kann die **Übertragung** des Hinterbliebenen-Pauschbetrags auf den Steuerpflichtigen auf Seite 3 der Anlage Kind in den **Zeilen 64 bis 66** beantragt werden. Auf die Erläuterungen unter Tz 5.13 wird Bezug genommen.

### 1.13.5 Rückwirkende Anerkennung oder Änderung der Pauschbeträge

Wird einem Antrag auf Anerkennung der Behinderung, auf Erhöhung des Grads der Behinderung oder auf Bewilligung von Hinterbliebenenbezügen für **vorhergehende KJ** entsprochen, so kann dies auch nach Bestandskraft der Steuerfestsetzungen für die vorhergehenden Jahre steuerlich berücksichtigt werden. Ausweise, Bescheide oder Bescheinigungen, die die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrags feststellen, sind **Grundlagenbescheide** i.S. der §§ 171 Abs. 10 Satz 2 und 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (BFH-Urteil vom 5.2.1988, BStBl II S. 436). Ein Einkommensteuerbescheid kann demzufolge nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auch nach Bestandskraft entsprechend **geändert** werden, wenn der Steuerpflichtige nachträglich eine Bescheinigung des Versorgungsamts über die rückwirkende Anerkennung der Behinderung oder über die Erhöhung des Grads der Behinderung vorlegt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob ein Antrag auf Berücksichtigung eines Behinderten-Pauschbetrags für den Besteuerungszeitraum dem Grunde nach bereits bis zur **Bestandskraft** der Steuerfestsetzung gestellt worden ist oder die Feststellung des **Versorgungsamts** über das Vorliegen und den Grad einer Behinderung bereits **vor** Erlass des Steuerbescheids getroffen war und der Steuerpflichtige den Antrag auf Berücksichtigung eines Behinderten-Pauschbetrags erst **nach** Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheids gestellt hat (BFH-Urteile vom 13.12.1985, BStBl 1986 II S. 245 und vom 22.2.1991, BStBl II S. 717). Der Grundlagenbescheid muss allerdings vor Ablauf der Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheides bei der zuständigen Behörde beantragt worden sein (vgl. H 33b – Allgemeines – EStH).

### 1.14 Pflege-Pauschbetrag

Steuerpflichtige, denen durch die unentgeltliche persönliche Pflege **65–66** einer ständig hilflosen Person außergewöhnliche Belastungen

## Teil I: Hauptvordruck Zeilen 65–66

erwachsen, erhalten anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 EStG einen **Pflege-Pauschbetrag** von **924 €** im Kj. (§ 33b Abs. 6 EStG). Der Antrag auf Berücksichtigung des Pflege-Pauschbetrags kann durch Eintragung des Namens, der Anschrift und des Verwandtschaftsverhältnisses der gepflegten hilflosen Person(en) in **Zeile 66** gestellt werden. Falls der Platz im Vordruck für die Angaben nicht reichen sollte, ist der Steuererklärung eine gesonderte Aufstellung beizufügen.

Voraussetzung für die Gewährung des Pflege-Pauschbetrags ist, dass

- die gepflegte Person nicht nur **vorübergehend** so hilflos ist, dass sie für eine Reihe von häufig und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe dauernd bedarf,
- der Steuerpflichtige die Pflege entweder in seiner Wohnung oder in der Wohnung der gepflegte Person im Inland oder im EU-/EWR-Ausland **persönlich** durchführt, und
- der Steuerpflichtige für die Pflege **keine** Einnahmen erhält.

Der Anwendungsbereich des Pflege-Pauschbetrages wurde seit dem VZ 2013 auf die häusliche Pflege im **EU-/EWR-Ausland** ausgeweitet (§ 33b Abs. 6 Satz 5 EStG). Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Pflege-Pauschbetrags ist dabei, dass die Hilflosigkeit der im EU-/EWR-Ausland gepflegten Person – wie bei einer Pflege im Inland – nachgewiesen wird (vgl. die nachstehenden Erläuterungen).

Hilflosigkeit im genannten Sinn ist dann gegeben, wenn die Hilfe in Form einer Überwachung oder einer Anleitung zu den bezeichneten Verrichtungen erforderlich ist oder wenn die Hilfe zwar nicht dauernd geleistet werden muss, jedoch eine ständige Bereitschaft zur Hilfeleistung erforderlich ist. Die Pflege wird auch dann persönlich durchgeführt, wenn sich der Steuerpflichtige zur Unterstützung zeitweise einer ambulanten Pflegekraft bedient (R 33b Abs. 4 EStR) oder die Nachbarschaftshilfe in Anspruch nimmt. Der Nachweis der Hilflosigkeit der gepflegten Person ist durch einen Schwerbehindertenausweis mit dem **Merkzeichen »H«** oder durch einen Bescheid der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörde (z.B. des Versorgungsamts) mit den entsprechenden Feststellungen zu führen. Ein Bescheid über die Einstufung als Schwerstpflegebedürftiger – **Pflegestufe III** – wird ebenfalls anerkannt; die Pflegestufe III steht dem Merkzeichen »H« gleich (BFH-Urteil vom 20.2.2003, BStBl II S. 476). Bei **erstmaliger Beantragung** des Pflegepauschbetrags oder einer späteren Änderung ist einer der vorgenannten Nachweise für die Hilflosigkeit der gepflegten Person mit der Einkommensteuererklärung einzureichen (Ankreuzfeld in Zeile 65).

Eine Einstufung in Pflegestufe I oder II reicht für die Gewährung des Pflege-Pauschbetrags – anders als beim Abzug von Pflegeaufwendungen als außergewöhnliche Belastung allgemeiner Art nach § 33 EStG (vgl. R 33.3 Abs. 1 Satz 1 EStR) – nicht aus. Bei **rückwirkender Anerkennung** der Hilflosigkeit gelten die Ausführungen unter Tz 1.13.5 entsprechend.

Ein Steuerpflichtiger kann den Pflege-Pauschbetrag nur geltend machen, wenn er für die Pflege **keine Einnahmen** erhält (vgl. BMF-Schreiben vom 7.11.1996, BStBl I S. 1433). Einnahmen liegen z.B. vor, wenn das Pflegegeld, das die hilflose Person von der Pflegeversicherung erhält, an den Pflegenden weitergegeben wird, um seine Pflegedienstleistungen zu vergüten bzw. die ihm dabei entstandenen Aufwendungen zu ersetzen. Wird das Pflegegeld nur zur unmittelbaren Sicherung der erforderlichen Grundpflege sowie der hauswirtschaftlichen Versorgung der hilflosen Person (Anschaffung von pflegenotwendigen oder pflegeerleichternden Bedarfsgegenständen, Bezahlung einer fremden Pflegeperson) verwendet, sind »schädliche« Einnahmen i.S. des § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG nicht gegeben. Gleiches gilt, wenn die Pflegeperson durch den Pflegebedürftigen beauftragt ist, anfallende Kosten im Zusammenhang mit der häuslichen Pflege aus dem der Pflegeperson eigens zu diesem Zweck überlassenen Pflegegeld zu

bestreiten. In solchen Fällen wird das Pflegegeld für eigene Aufwendungen der hilflosen Person verwendet; der Pflegenden selbst erhält keine Einnahmen.

Eine der Gewährung des Pflege-Pauschbetrags entgegenstehende Einnahme i.S. des § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG ist gegeben, wenn eine Vergütung für die Pflege an den Steuerpflichtigen gezahlt wird. Nach dem BFH-Urteil vom 21.3.2002 (BStBl II S. 417) ist die **Weiterleitung des Pflegegeldes** an die Pflegeperson unschädlich, wenn die Pflegeperson die Mittel lediglich treuhänderisch verwaltet und deren tatsächliche Verwendung für den Pflegebedürftigen nachweist. Typische Unterhaltsaufwendungen dürfen insoweit nicht gegengerechnet werden. Keine Einnahme i.S. des § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG liegt vor, wenn die Pflegekasse während der **Pflegezeit** nach dem **Pflegezeitgesetz** die Sozialversicherungsbeiträge für die Pflegeperson übernimmt oder bezuschusst (R 33b Abs. 7 EStR).

Um den mit dem Nachweis verbundenen Arbeitsaufwand zu vermeiden, ist in § 33b Abs. 6 Satz 2 EStG bestimmt, dass das **Pflegegeld**, das Eltern für ihr **behindertetes Kind** erhalten, **unabhängig** von seiner Verwendung keine Einnahme i.S. von § 33b Abs. 6 EStG darstellt und daher der Inanspruchnahme des Pflege-Pauschbetrags nicht entgegen steht.

Der Abzug des Pflege-Pauschbetrags setzt außerdem das Vorliegen einer **Zwangsläufigkeit**, d.h. eine rechtliche, tatsächliche oder sittliche Verpflichtung gegenüber dem Pflegebedürftigen voraus. Eine Verpflichtung zur Pflege wird stets angenommen, wenn es sich bei den Pflegebedürftigen um nahe Angehörige (Ehegatte, Lebenspartner, Kinder, Eltern, Schwiegereltern, Großeltern, Geschwister, Onkel, Tante) handelt. Aufwendungen für andere Personen können ausnahmsweise zwangsläufig sein, wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund **besonderer** Verhältnisse im Einzelfall zur Pflege verpflichtet fühlen konnte. Nach dem BFH-Urteil vom 29.8.1996 (BStBl 1997 II S. 199) ist die Zwangsläufigkeit im Rahmen des § 33b Abs. 6 EStG (Pflege-Pauschbetrag) nach weniger strengen Kriterien zu beurteilen als nach § 33 Abs. 2 EStG (allgemeine außergewöhnliche Belastungen). Eine sittliche Verpflichtung zur Pflege ist danach anzuerkennen, wenn eine enge persönliche Beziehung zu der gepflegten Person besteht.

Wird ein Pflegebedürftiger von **mehreren Steuerpflichtigen** gepflegt, so ist der Pflege-Pauschbetrag (unabhängig vom Wert oder zeitlichen Umfang der Pflegeleistungen) nach der Zahl der Pflegepersonen aufzuteilen (BFH-Urteil vom 14.10.1997, BStBl 1998 II S. 20); der/die Name(n) anderer Pflegeperson(en) ist/sind in **Zeile 66** anzugeben (ggf. in einer gesonderten Aufstellung, falls der Platz im Vordruck nicht reichen sollte). Eine Aufteilung des Pflege-Pauschbetrags wird aber trotz des vorgenannten BFH-Urteils nur vorgenommen, wenn in der Person, die neben dem Steuerpflichtigen pflegerisch tätig wird, die oben genannten Voraussetzungen (insbesondere Zwangsläufigkeit) ebenfalls erfüllt sind. Ist das nicht der Fall, so steht dem Steuerpflichtigen der volle Pflege-Pauschbetrag zu, obwohl neben ihm noch andere Personen zeitweise die Pflege übernommen haben. Andererseits ist der Pflege-Pauschbetrag auch dann aufzuteilen, wenn nur eine von mehreren Pflegepersonen den Pauschbetrag in Anspruch nimmt, die anderen entweder nicht oder ihre Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung allgemeiner Art im Rahmen des § 33 EStG geltend machen (R 33b Abs. 5 EStR). Erhält eine der Pflegepersonen für die Pflege »schädliche« Einnahmen (s.o.) und liegen bei ihr daher die Voraussetzungen des § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG nicht vor, ist diese Person **nicht** in die Aufteilung des Pflege-Pauschbetrags einzubeziehen. Hierdurch kommt es deshalb nicht zu einer Kürzung des Anspruchs auf den Pflege-Pauschbetrag bei den anderen Pflegepersonen.

Pflegt ein Steuerpflichtiger mehrere pflegebedürftige Personen, so steht ihm der Pflege-Pauschbetrag unter den genannten Voraussetzungen mehrfach zu. Die Angaben zu den persönlich gepflegten hilflosen Personen (Name, Anschrift, Verwandtschaftsverhältnis) sollten dann auf einem besonderen Blatt erklärt werden.

 **ElsterFormular:**

ElsterFormular bietet für diesen Fall zusätzliche Eintragszeilen für die Eingabe an, die per Mausklick hinzugefügt werden können. Im Übrigen kann in ElsterFormular für die Aufteilung des Pflege-Pauschbetrags näher angegeben werden, wer die Pflege der ständig hilflosen Person übernommen hat (Steuerpflichtige, Ehegatte, Ehefrau, Lebenspartner oder andere Personen).

Der Pflege-Pauschbetrag ist neben einem Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 EStG (Zeilen 61 bis 64) zu gewähren, wenn der Behinderten-Pauschbetrag bei der Einkommensteuererklärung vom Ehegatten/Lebenspartner oder von den Kindern auf den pflegenden Steuerpflichtigen übertragen werden kann.

Mit dem Pflege-Pauschbetrag sollen die Aufwendungen abgezogen werden, die dem Steuerpflichtigen durch die persönliche Pflegetätigkeit entstehen. Auf die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen für die Pflege einer Person wie auch auf die Dauer der Pflege im Laufe des KJ. kommt es nicht an. Tritt die Hilflosigkeit erst im Laufe des KJ. ein oder verstirbt die hilflose Person im Laufe des KJ., so wird gleichwohl der volle Pflege-Pauschbetrag von 924 € gewährt.

Die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Pflegetätigkeit dürfen nicht neben dem Pflege-Pauschbetrag abgezogen werden. Sind sie höher als der Pflege-Pauschbetrag von 924 € jährlich, können sie insgesamt im Rahmen des § 33 EStG – d.h. unter Anrechnung der zumutbaren Belastung – als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden (Zeile 67). Weitere Aufwendungen, die nicht infolge der persönlichen Pflegetätigkeit erwachsen, können ebenfalls als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG geltend gemacht werden (z.B. für Kosten der Unterbringung in einer Tagesstätte während der Arbeitszeit des Steuerpflichtigen), wobei strengere Anforderungen an den Nachweis der Zwangsläufigkeit gestellt werden (BFH-Urteil vom 22.10.1996, BStBl 1997 II S. 558). Alternativ kommt für Pflegeaufwendungen (z.B. für die zeitweise Beschäftigung einer ambulanten Pflegekraft) eine Steuerermäßigung für **haushaltsnahe Dienstleistungen** nach § 35a Abs. 2 EStG in Betracht (vgl. Tz 1.16.4.4).

## 1.15 Außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art

### 1.15.1 Antragsmöglichkeiten

- 67** Als **außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art** kommen insbesondere Aufwendungen in Betracht, die durch **Krankheiten, Unfälle, Tod, Hochwasser-, Brand- oder Unwetterschäden** veranlasst sind. Die Aufwendungen können in **Zeile 67** geltend gemacht werden. Die Art der außergewöhnlichen Belastung sowie die geleisteten Aufwendungen sind ggf. in einer gesonderten Aufstellung oder in einer Anlage zur Steuererklärung näher zu erläutern und aufzuschlüsseln.

 **ElsterFormular:**

In ElsterFormular bestehen zusätzliche Eingabemöglichkeiten für die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen. Die Berechnung wird durch eine automatische Summenbildung unterstützt.

- 68** Für die – wegen Abzugs der zumutbaren Belastung – nicht abziehbaren **Pflegeleistungen** kann in **Zeile 68** eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG beantragt werden (vgl. Tz 1.16.4). Hierzu sind in Zeile 68 die in den außergewöhnlichen Belastungen (Zeile 67) enthaltenen Aufwendungen für haushaltsnahe Pflegeleistungen gesondert anzugeben. Für Aufwendungen für die häusliche Pflege, die wegen der Anrechnung von **Pflegegeld** und **Pflegetagegeld** nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden konnten, kann ebenfalls eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a

Abs. 2 EStG geltend gemacht werden. Diese Beträge sind nicht in Zeile 68, sondern in **Zeile 72** einzutragen (vgl. Tz 1.16.7).

Für Pflegeaufwendungen besteht ein **Wahlrecht**, diese als außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art nach § 33 EStG geltend zu machen oder dafür insgesamt eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG zu beantragen. Letzteres kann bei einer (Grenz-)Steuerbelastung von nicht mehr als 20 % für den Steuerpflichtigen günstiger sein. Nimmt der Steuerpflichtige den Behinderten-Pauschbetrag in Anspruch, kann er die Pflegeaufwendungen nicht mehr zusätzlich nach § 33 oder § 35a Abs. 2 EStG geltend machen (vgl. Tz 1.13.1.4).

Wegen des Abzugs der zumutbaren Belastung kommt ggf. noch für weitere als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachte Aufwendungen (z.B. Handwerkerkosten beim **behindertengerechten Umbau** einer selbst genutzten Wohnung oder eines eigenen Hauses, vgl. Tz 1.15.6, ABC »Behindertengerechte Ausstattung«) eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG in Betracht. Dafür sieht der amtliche Vordruck bislang keine Eintragungsmöglichkeit vor. Entsprechende Aufwendungen sollten daher entweder in **Zeile 73** angegeben werden (falls mittels Steuerprogramm die genaue Höhe der zumutbaren Belastung berechnet werden kann) oder in anderer geeigneter Weise (z.B. auf einem besonderen Blatt) gegenüber dem Finanzamt erklärt werden.

### 1.15.2 Außergewöhnliche Belastungen bei Ehegatten/Lebenspartnern

Bei nicht dauernd getrennt lebenden **Ehegatten** und **Lebenspartnern** nach dem LPartG werden die geltend gemachten Aufwendungen stets zusammengerechnet, wenn die Ehegatten/Lebenspartner zusammen zur ESt veranlagt werden. Bei nach § 26a EStG einzeln veranlagten Ehegatten/Lebenspartnern (vgl. die Erläuterungen zu Zeile 24) wird die **zumutbare Belastung** (vgl. Tz 1.15.5) nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte des einzeln veranlagten Ehegatten/Lebenspartners bestimmt.

### 1.15.3 Allgemeine Abzugsvoraussetzungen

Eine außergewöhnliche Belastung setzt dem Grunde nach voraus, dass der Steuerpflichtige **belastet** ist, d.h. dass in seine persönliche Lebenssphäre ein Ereignis eintritt, das für ihn eine Last darstellt (R 33.1 EStR). Eine Belastung liegt nur insoweit vor, als der Steuerpflichtige die **Ausgaben** selbst zu tragen hat. Der Abzug von Aufwendungen eines Dritten kommt auch unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragswegs nicht in Betracht (BMF-Schreiben vom 7.7.2008, BStBl I S. 717). Selbst erbrachte Pflegeleistungen sind keine Aufwendungen i.S. von § 33 Abs. 1 EStG (Urteil des FG Münster vom 15.4.2015, 11 K 1276/13 E, EFG 2015 S. 1198); der Abzug des Pflege-Pauschbetrags (vgl. Tz 1.14) bleibt davon unberührt.

Aus dem Zusammenhang der Vorschriften von § 33 Abs. 1 EStG und § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG folgt, dass außergewöhnliche Belastungen für das KJ. anzusetzen sind, in dem die Aufwendungen tatsächlich geleistet worden sind (BFH-Urteil vom 30.7.1982, BStBl II S. 744 und vom 10.6.1988, BStBl II S. 814). Dies gilt grundsätzlich auch, wenn die Aufwendungen (nachträgliche) Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines mehrjährig nutzbaren Wirtschaftsguts darstellen (BFH-Urteil vom 22.10.2009, BStBl 2010 II S. 280 und unter Tz 1.15.6, ABC »Behindertengerechte Ausstattung«). Die **Vorauszahlung** von Krankheitskosten in nicht unerheblicher Höhe (z.B. Kosten einer sich über mehrere Jahre erstreckenden Zahnbehandlung), kann als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. des § 42 AO zu werten sein, wenn kein wirtschaftlich vernünftiger außersteuerlicher Grund für die Vorauszahlung ersichtlich ist (Urteil des FG München vom 12.5.2014, 7 K 3486/11, EFG 2014 S. 1683 – rkr.).

Es sind nur solche Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, die den Steuerpflichtigen endgültig belasten. Etwaige **Unterstützungen**, die der Steuerpflichtige zum Ausgleich der Belastung von dritter Seite erhält (z.B. steuerfreie **Beihilfen** des Arbeitgebers in Krankheitsfällen), sind auf die abziehbaren Aufwendungen anzurechnen. Das Gleiche gilt für **Versicherungsleis-**

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 67

tungen (z.B. Ersatzleistungen einer Krankenkasse für Arztkosten und Arzneimittel). **Erstattungen** sind auch anzurechnen, wenn sie erst in einem **späteren Kj.** erfolgen, der Steuerpflichtige aber bereits in dem Kj., in dem die Ausgaben angefallen sind, mit der Erstattung rechnen konnte (BFH-Urteil vom 21.8.1974, BStBl 1975 II S. 14). Der steuerliche Abzug von als außergewöhnliche Belastung zunächst anerkannten **Prozesskosten** ist rückgängig zu machen, wenn sich in einem späteren Kj. ergibt, dass der Steuerpflichtige bei einem erfolgreichem Ausgang des Prozesses keine oder nur geringere Kosten als die bereits entrichteten zu tragen hat (FG München vom 16.10.2014, 8 K 981/12, EFG 2015 S. 409, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 72/14).

Werden **Ersatzansprüche** gegen **Dritte** nicht geltend gemacht, entfällt die Zwangsläufigkeit, wobei die Zumutbarkeit Umfang und Intensität der erforderlichen Rechtsverfolgung bestimmt (BFH-Urteile vom 20.9.1991, BStBl 1992 II S. 137 und vom 18.6.1997, BStBl II S. 805). Der Verzicht auf die Inanspruchnahme von staatlichen Transferleistungen (z.B. Eingliederungshilfe nach § 35a SGB VIII) steht dem Abzug von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen nicht entgegen (BFH-Urteil vom 11.11.2010, BStBl 2011 II S. 969). Nicht anzurechnen sind bei Krankenhauskosten die so genannten Krankentagegelder, die von einer Versicherung gezahlt werden; dagegen sind die Leistungen aus einer Krankenhaustagegeldversicherung bis zur Höhe der durch einen Krankenhausaufenthalt verursachten Kosten anzurechnen (BFH-Urteil vom 22.10.1971, BStBl 1972 II S. 177). Das aus einer privaten **Pflegezusatzversicherung** bezogene Pflege(tage)geld mindert die abziehbaren Pflegekosten (BFH-Urteil vom 14.4.2011, BStBl II S. 701).

**67** Erhaltene/Ansprüche auf zu erwartende Versicherungsleistungen, Beihilfen, Unterstützungen, der Wert des Nachlasses usw. sind in **Zeile 67** in einer gesonderten Spalte anzugeben.

Das die Aufwendungen auslösende Ereignis muss zudem **außergewöhnlich** sein, d.h. dem Steuerpflichtigen müssen größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens-, Vermögens- und Familienverhältnisse erwachsen (H 33.1–33.4 – Außergewöhnlich – EStH). Das Ereignis und die Beseitigung seiner Folgen müssen darüber hinaus für den Steuerpflichtigen **zwangsläufig** sein, d.h. er muss sich ihnen aus **rechtlichen, tatsächlichen** oder **sittlichen Gründen** nicht entziehen können (H 33.1–33.4 – Rechtliche Pflicht, Sittliche Pflicht – EStH).

Zum Nachweis der **Zwangsläufigkeit** bei **Krankheitskosten** vgl. Tz 1.15.4. Ist bei Krankheitskosten der Nachweis der Zwangsläufigkeit nach § 64 EStDV erbracht, ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige seiner **Krankenversicherungspflicht** nicht nachkommt. Bei Nichtinanspruchnahme einer bestehenden Krankenversicherung, um z.B. in den Genuss einer Beitragsrückerstattung der Krankenversicherung zu kommen, sind die selbst getragenen Krankheitskosten dagegen mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastungen (Urteil des FG Münster vom 17.11.2014, 5 K 149/14 E).

Grundsätzlich müssen **Aufwendungen** vorliegen. Darunter sind alle tatsächlichen Ausgaben zu verstehen.

Vorgänge, die ausschließlich auf der **reinen Vermögensebene** liegen, können im Rahmen des § 33 EStG grundsätzlich **nicht** berücksichtigt werden (z.B. die Bezahlung von Schulden, die den Erben als solchen betreffen, oder Prozesskosten aus Anlass eines Erbstreits). Dagegen können Kosten zur **Beseitigung von Schäden** an einem Vermögensgegenstand (z.B. Wasserschaden im selbst bewohnten Einfamilienhaus) eine außergewöhnliche Belastung i.S. von § 33 EStG darstellen. Voraussetzung dafür ist, dass der Vermögensgegenstand für den Steuerpflichtigen von existentiell wichtiger Bedeutung ist, keine Anhaltspunkte für ein Verschulden des Steuerpflichtigen erkennbar und realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte nicht gegeben sind (H 33.1–33.4 – Vermögensebene – EStH). Außerdem darf das schädigende Ereignis nicht länger als drei Jahre zurückliegen (R 33.2 Nr. 8 EStR). Eine Berücksichtigung scheidet aber dann aus, wenn der Steuerpflichtige zumutbare Schutzmaßnahmen unterlassen oder eine allgemein zugängliche

und übliche Versicherungsmöglichkeit nicht wahrgenommen hat (BFH-Urteil vom 6.5.1994, BStBl 1995 II S. 104). Dies gilt auch, wenn lebensnotwendige Vermögensgegenstände, wie **Hausrat** und **Kleidung**, wiederbeschafft werden müssen (BFH-Urteil vom 26.6.2003, BStBl 2004 II S. 47).

Die Erlangung eines **Gegenwerts** schließt insoweit die Belastung des Steuerpflichtigen grundsätzlich aus. Ein Gegenwert liegt vor, wenn der betreffende Gegenstand oder die bestellte Leistung eine gewisse Marktfähigkeit besitzen, die in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck kommt (BFH-Urteile vom 4.3.1983, BStBl II S. 378 und vom 29.11.1991, BStBl 1992 II S. 290). Die etwaige Erlangung eines Gegenwerts kann aber aufgrund besonderer Umstände in den Hintergrund treten, z.B. bei unausweichlichen Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Hauses (vgl. Tz 1.15.6, ABC) oder beim Austausch gesundheitsgefährdender Gegenstände des existenznotwendigen Bedarfs (BFH-Urteil vom 11.11.2010, BStBl 2011 II S. 966, Rz 26 der Urteilsgründe). Bei der Beseitigung eingetretener Schäden an einem Vermögensgegenstand, der für den Steuerpflichtigen von existenziell wichtiger Bedeutung ist, ergibt sich ein Gegenwert nur hinsichtlich von Wertverbesserungen, nicht jedoch hinsichtlich des verlorenen Aufwandes (BFH-Urteil vom 6.5.1994, BStBl 1995 II S. 104).

Aufwendungen, die zu den **Betriebsausgaben, Werbungskosten** oder **Sonderausgaben** gehören, sind auch dann **keine** außergewöhnliche Belastung, wenn sie sich steuerlich tatsächlich nicht ausgewirkt haben (BFH-Urteile vom 29.11.1991, BStBl 1992 II S. 290 und 293). Ein gesetzliches Abzugsverbot besteht darüber hinaus für Aufwendungen, die durch eine **Diätverpflegung** entstehen, sowie seit dem VZ 2013 für **Prozesskosten** (§ 33 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG; vgl. Tz 1.15.6, ABC).

### 1.15.4 Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten

Der BFH hat unter Änderung seiner bisherigen Rspr. mit Urteilen vom 11.11.2010 (VI R 16/09 und VI R 17/09, BStBl 2011 II S. 966 und 969) entschieden, dass zur Geltendmachung von **Krankheitskosten** als außergewöhnliche Belastungen der Nachweis einer Krankheit und der medizinischen Indikation der Behandlung **nicht** mehr zwingend durch ein **vor Beginn** der Behandlung eingeholtes amts- oder vertrauensärztliches Gutachten oder Attest eines öffentlich-rechtlichen Trägers geführt werden muss. Ein solch formalisiertes Nachweisverlangen ergebe sich nicht aus dem Gesetz und widerspreche dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Es sei nicht ersichtlich, warum nur ein Amtsarzt oder der medizinische Dienst einer öffentlichen Krankenkasse, nicht aber ein anderer Mediziner die erforderliche Sachkunde und Neutralität besitzen soll, die medizinische Indikation von nicht nur für Kranke nützlichen Maßnahmen objektiv und sachverständig beurteilen zu können. Der Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten kann nach Ansicht des BFH zudem auch noch später (nach Kauf oder Behandlung) und durch alle geeigneten Beweismittel geführt werden.

Für den Steuerpflichtigen vermag dieser Rechtsprechungsschwenk auf den ersten Blick als **Nachweiserleichterung** erscheinen, weil der vorherige Gang zum Amts- oder Vertrauensarzt erspart bleibt und auch nachträglich noch ein Mediziner mit einer Begutachtung beauftragt werden kann. Im Einzelfall trägt jedoch weiter der Steuerpflichtige die Feststellungslast für die medizinische Indikation einer Heilmaßnahme. Er muss deshalb hierfür weiter einen geeigneten objektiven und sachverständigen Nachweis auf eigene Initiative beschaffen (z.B. durch Einholung eines amts- oder vertrauensärztlichen Zeugnisses vor Beginn der Behandlung). Der BFH hat zudem in den o.a. Entscheidungen betont, dass durch ein von einem Beteiligten vorgelegtes, beispielsweise vom behandelnden Arzt erstelltes Sachverständigengutachten der Nachweis der Richtigkeit des klägerischen Vortrags und damit der medizinischen Indikation einer Heilmaßnahme eigentlich nicht geführt werden kann. Vielmehr ist ein von einem Beteiligten vorgelegtes Sachverständigengutachten im finanzgerichtlichen Verfahren lediglich als Privatgutachten zu behandeln und damit als urkundlich belegter Parteivortrag zu würdigen (BFH-Beschluss vom 23.2.2010, X B 139/09, BFH/NV 2010 S. 1284, m.w.N.).

Um die mit der geänderten BFH-Rspr. verbundenen Erschwerenisse zu vermeiden und um Rechtssicherheit für alle Beteiligten zu schaffen, wurden im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 die Nachweisanforderungen für den Abzug von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen in § 64 EStDV gesetzlich festgeschrieben und durch die EStR ergänzt. Hiernach werden für den Nachweis der Zwangsläufigkeit, die Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen im Krankheitsfall die folgenden drei Fallgruppen unterschieden:

- (1) Für **Arznei-, Heil- und Hilfsmittel** i.S. der §§ 2, 23, 31 bis 33 SGB V ist der Nachweis durch Vorlage einer Verordnung eines **Arztes** oder **Heilpraktikers** zu führen; diese muss **vor** Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein. Wurde die Notwendigkeit einer **Sehhilfe** durch einen Augenarzt festgestellt, genügt die Folgerfraktionsbestimmung durch einen Augenoptiker.  
Bei einer andauernden Erkrankung mit anhaltendem Verbrauch bestimmter Arznei-, Heil- und Hilfsmittel reicht die einmalige Vorlage einer Verordnung aus. Als Nachweis der angefallenen Krankheitsaufwendungen kann auch die Vorlage der **Erstattungsmitteilungen** der privaten Krankenversicherung oder der **Beihilfebescheid** einer Behörde ausreichen. Diese Erleichterung entbindet den Steuerpflichtigen aber nicht von der Verpflichtung, in Einzelfällen die Zwangsläufigkeit, Notwendigkeit und Angemessenheit nicht erstatteter Aufwendungen dem Finanzamt auf Verlangen nachzuweisen (R 33.4 Abs. 1 EStR).
- (2) Die Vorlage eines **vor** Kauf oder Behandlung ausgestellten **amtsärztlichen Gutachtens** oder einer ärztlichen **Bescheinigung** eines **Medizinischen Dienstes** der Krankenversicherung (§ 275 SGB V) ist weiterhin für folgende Maßnahmen erforderlich:
  - für **Bade- oder Heilkuren**; bei Vorsorgekuren muss auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit, bei einer Klimakur der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer bescheinigt werden,
  - für eine **psychotherapeutische Behandlung**; die Fortführung einer Behandlung nach Ablauf der Bezuschussung durch die Krankenversicherung steht einem Behandlungsbeginn gleich,
  - für eine medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines an **Legasthenie** oder einer anderen Behinderung leidenden Kindes des Steuerpflichtigen,
  - für die Notwendigkeit der Betreuung des Steuerpflichtigen durch eine **Begleitperson**, sofern sich diese nicht bereits aus dem Nachweis der Behinderung nach § 65 Abs. 1 Nr. 1 EStDV (z.B. Behindertenausweis) ergibt,
  - **medizinische Hilfsmittel**, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens i.S. von § 33 Abs. 1 SGB V anzusehen sind,
  - für wissenschaftlich **nicht** anerkannte Behandlungsmethoden, wie z.B. Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie.Wurde die Notwendigkeit einer **Kur** offensichtlich im Rahmen der Bewilligung von Zuschüssen oder Beihilfen anerkannt, genügt bei Pflichtversicherten die Bescheinigung der Versicherungsanstalt und bei öffentlich Bediensteten die Bescheinigung der zuständigen Beihilfestelle (R 33.4 Abs. 1 Satz 7 EStR).  
Bei Aufwendungen für eine **Augen-Laser-Operation** ist die Vorlage eines amtsärztlichen Attestes nicht erforderlich. Bei **plastische Operationen** und anderen Behandlungen im Bereich der **Schönheitspflege** (z.B. Fettabsaugung) kann bislang aufgrund der abschließenden Aufzählung in § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV ebenfalls kein amts- oder vertrauensärztliches Attest gefordert werden; die medizinische Notwendigkeit der Behandlung hat der Steuerpflichtige in diesen Fällen anhand anderer geeigneter Unterlagen nachzuweisen, wobei die Finanzverwaltung ein Attest des behandelnden Arztes allein nicht als ausreichend ansieht. Die Umstände des Einzelfalles sind zu berücksichtigen (Art der Maßnahme, Krankheitsbild, Gründe für die fehlende

Erstattung durch die Krankenkasse). Der Nachweis der medizinischen Notwendigkeit gilt stets dann als erbracht, wenn sich die Krankenversicherung oder der Beihilfeträger an den Behandlungskosten beteiligt.

Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens i.S. von § 33 Abs. 1 SGB V sind nur solche technischen Hilfen, die getragen oder mit sich geführt werden können, um sich im jeweiligen Umfeld zu bewegen, zurechtzufinden und die elementaren Grundbedürfnisse des täglichen Lebens zu befriedigen. Ein **Treppenlift** ist kein medizinisches **Hilfsmittel** i.S. dieser Legaldefinition, sodass für die Zwangsläufigkeit und damit die medizinische Notwendigkeit eines solchen Hilfsmittels kein qualifizierter Nachweis z.B. in Form eines amtsärztlichen Attestes oder Gutachtens des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung erforderlich ist (BFH-Urteil vom 6.2.2014, VI R 61/12; BStBl II S. 458). Der Steuerpflichtige hat die medizinische Notwendigkeit von medizinischen Hilfsmitteln, die nicht unter § 33 Abs. 1 SGB V fallen und die sowohl von kranken als auch gesunden Menschen angeschafft werden, vielmehr nach den allgemeinen Beweisregelungen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Insoweit genügt u.U. die Vorlage eines Attestes des behandelnden Facharztes, aus dem sich die medizinische Indikation der Aufwendungen für das Finanzamt nachvollziehbar ergibt. Als Nachweis kommt auch ein Bescheid eines gesetzlichen Trägers der Sozialversicherung oder der Sozialleistungen über die Bewilligung eines pflege- bzw. behinderungsbedingten Zuschusses zu den Aufwendungen für den Treppenlift in Betracht (vgl. R 33.4 Abs. 5 Satz 3 EStR). Das FG Berlin-Brandenburg hat die Anschaffungskosten für eine medizinische **Therapieliege** als allgemeinen Gebrauchsgegenstand des täglichen Lebens i.S. von § 33 Abs. 1 SGB V eingeordnet, da es – entgegen dem o.a. BFH-Urteil vom 6.2.2014 – nicht auf das Tragen können oder Mitsichführenkönnen ankommt, sondern maßgeblich darauf, ob das technische Hilfsmittel von Gesunden als auch Kranken genutzt werden kann (Urteil vom 20.1.2015, 13 K 13073/14, EFG 2015 S. 923 – rkr.). Die zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung notwendige Zwangsläufigkeit ist daher durch ein vor dem Erwerb der Liege zu erbringendes amtsärztliches Gutachten oder eine Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung nachzuweisen (Anschluss an BSG-Urteil vom 16.9.1999, B 3 KR 1/99).

Für die Anerkennung von Aufwendungen für wissenschaftlich umstrittene Behandlungsmethoden hält der BFH die Vorlage einer Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für ausreichend, wenn es sich dabei um ein **Heilmittel** i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2, § 32 SGB V handelt und darüber hinaus kein Ausschluss vom Leistungsrahmen der gesetzlichen Krankenversicherungen nach § 34 SGB V vorliegt (BFH-Urteil vom 26.2.2014, VI R 27/13, BStBl II S. 824 zu den Aufwendungen für eine **heil-eurythmische Behandlung**). Ein qualifizierter Nachweis in der Form eines vor der Heilmaßnahme ausgestellten amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung des medizinischen Dienstes ist nach § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV nur bei krankheitsbedingten Aufwendungen für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden erforderlich. Wissenschaftlich nicht anerkannt ist eine Behandlungsmethode dann, wenn Qualität und Wirksamkeit nicht dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse entsprechen (vgl. BFH-Urteil vom 26.6.2014, BStBl 2015 II S. 9). Dies muss im Einzelfall ggf. durch die Einholung eines Sachverständigengutachtens geklärt werden. Es bleibt im Übrigen abzuwarten, ob der Gesetzgeber in § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV den Katalog der Fälle erweitert, in denen ein qualifizierter Nachweis vorgelegt werden muss.

- (3) Für die Berücksichtigung von **Besuchsfahrten** zu einem für längere Zeit in einem Krankenhaus liegenden Ehegatten/Lebenspartner oder Kind des Steuerpflichtigen ist eine Bescheinigung des behandelnden **Krankenhausarztes** ausreichend. Darin muss der Arzt bestätigen, dass der Besuch des Steuer-



## Teil I: Hauptvordruck Zeile 67

pflichtigen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.

Die zuständigen **Gesundheitsbehörden** haben auf Verlangen des Steuerpflichtigen die für steuerliche Zwecke erforderlichen Gesundheitszeugnisse, Gutachten oder Bescheinigungen auszustellen (§ 64 Abs. 2 EStDV).

Die vorstehenden Regelungen gelten in allen Fällen, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, also für VZ ab 2012 uneingeschränkt (§ 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011). Die vom Gesetzgeber eingeführten formellen Anforderungen an den qualifizierten Nachweis bestimmter Krankheitskosten (z.B. Kurkosten) ist nach Ansicht des BFH verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BFH-Urteil vom 19.4.2012, VI R 74/10, BStBl II S. 577). Auch der Umstand, dass die Nachweisanforderungen des § 64 EStDV **rückwirkend** in allen offenen Fällen anzuwenden seien, sei verfassungsrechtlich unbedenklich; darin liege keine unzulässige Rückwirkung (bestätigt durch Urteil des FG Hamburg vom 27.4.2012, EFG 2012 S. 1671, rkr.).

### 1.15.5 Zumutbare Belastung

Der **Höhe** nach setzt die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG voraus, dass die Aufwendungen den Umständen nach **notwendig** sind und einen **angemessenen Betrag** nicht übersteigen. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen werden zudem erst bei Überschreiten der **zumutbaren Belastung** (§ 33 Abs. 3 EStG) berücksichtigt. Liegen die Aufwendungen unter dieser Grenze, wird dem Steuerpflichtigen zugemutet, sie ohne steuerliche Entlastung selbst zu tragen. Hiergegen bestehen nach Ansicht des BFH **keine** verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. Urteil vom 13.12.2005, BStBl 2008 II S. 16; ebenso Urteile des FG Rheinland-Pfalz vom 6.9.2012, EFG 2012 S. 2205, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 32/13, des FG Hamburg vom 14.6.2011, 1 K 28/12, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 33/13 und des FG Baden-Württemberg vom 24.11.2014, 10 K 798/14, EFG 2015 S. 648, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 74/14). Aufgrund der vorgenannten neuen BFH-Verfahren ruhen entsprechende Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Darüber führt die Finanzverwaltung sämtliche Einkommensteuerfestsetzungen wegen des Abzugs der zumutbaren Belastung bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit oder Pflege als außergewöhnliche Belastungen nach § 165 Abs. 1 AO vorläufig durch (vgl. BMF-Schreiben vom 17.8.2015, BStBl I S. 577), sodass sich die gesonderte Einlegung eines Einspruch insoweit erübrigt.

Bemessungsgrundlage für die **Berechnung** der zumutbaren Belastung ist der **Gesamtbetrag der Einkünfte**. Die zumutbare Belastung beträgt:

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	über		
	bis 15 340 €	bis 51 130 €	über 51 130 €
1. bei Stpfl. ohne Kinder, bei denen die Einkommensteuer erhoben wird			
a) nach dem Grundtarif	5	6	7
b) nach dem Splittingtarif	4	5	6
2. bei Stpfl. mit			
a) einem Kind oder zwei Kindern	2	3	4
b) drei oder mehr Kindern	1	1	2
	Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte		

Als Kinder des Steuerpflichtigen zählen Kinder, für die er einen Anspruch auf einen (vollen oder halben) **Freibetrag für Kinder** (§ 32 Abs. 6 EStG) oder **Kindergehalt** hat. Wegen Einzelheiten zur Kinderberücksichtigung vgl. die Ausführungen zur Anlage Kind, Zeilen 4 bis 22. Für den Fall der Übertragung des halben Kinderfrei-

betrags auf den anderen Elternteil wird auf die Erläuterungen zu den Zeilen 38 bis 40 der Anlage Kind hingewiesen.

Abgeltend besteuerte Kapitaleinkünfte werden seit dem VZ 2012 nicht mehr in die Ermittlung der zumutbaren Belastung einbezogen (Aufhebung von § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011).

### 1.15.6 Einzelfälle außergewöhnlicher Belastungen (ABC)

#### Adoption

Aufwendungen für die **Adoption** eines Kindes (auch im Ausland) sind **keine** (zwangsläufigen) außergewöhnlichen Belastungen (BFH-Urteil vom 13.3.1987, BStBl II S. 495 und vom 10.3.2015, VI R 60/11, BStBl II S. 695). Dies gilt auch dann, wenn die nicht beheb- bare Unfruchtbarkeit eines Ehepartners zu schwerwiegenden Konflikten in der Ehe bis hin zu seelischen Erkrankungen geführt hat (BFH-Urteil vom 20.3.1987, BStBl II S. 596).

#### Anonyme Alkoholiker

Kosten, die einem Steuerpflichtigen durch den Besuch einer Gruppe der »**Anonymen Alkoholiker**« entstehen, werden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, wenn die Teilnahme an den Gruppentreffen als therapeutische Maßnahme zur Heilung von Trunksucht medizinisch indiziert ist. Der Nachweis dieser Voraussetzungen ist durch ein vor Beginn der Therapie ausgestelltes **amtsärztliches Zeugnis** zu erbringen (vgl. Tz 1.15.4), das auch die voraussichtliche Dauer der empfohlenen Teilnahme an der Gruppentherapie enthält (BFH-Urteil vom 13.2.1987, BStBl II S. 427).

#### Asbestsanierung

Aufwendungen für die **Asbestsanierung** der Außenfassade eines eigengenutzten Wohnhauses können als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sein, wenn eine Sanierung zur Beseitigung einer von der Fassade ausgehenden **konkreten Gesundheitsgefährdung** infolge der Freisetzung von Asbestfasern in das Innere des Hauses unverzüglich erforderlich ist (BFH-Urteile vom 9.8.2001, BStBl 2002 II S. 240 und vom 23.5.2002, BStBl II S. 592); vgl. auch H 33.1–33.4 – Gesundheitsgefährdung – EStH. Bei der Beseitigung konkreter von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs ausgehender Gesundheitsgefahren ist nach Ansicht des BFH ein vor Durchführung dieser Maßnahmen erstelltes technisches Gutachten **nicht** erforderlich (BFH-Urteil vom 29.3.2012, VI R 47/10, BStBl II S. 570). Gleichwohl hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass er sich den Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte.

Der Grund für die Sanierung darf allerdings weder beim Erwerb des Grundstücks erkennbar gewesen noch vom Grundstückseigentümer verschuldet worden sein. Auch muss der Steuerpflichtige realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte verfolgen, bevor er seine Aufwendungen steuerlich geltend machen kann, und er muss sich den aus der Erneuerung ergebenden Vorteil (»Neu für Alt«) anrechnen lassen; vgl. auch ABC »Sanierungsaufwendungen für ein selbstgenutztes Gebäude«.

#### Asyl

Aus der Anerkennung als **Asylberechtigter** kann nicht ohne weiteres auf ein unabwendbares Ereignis für den Verlust von **Hausrat** und **Kleidung** geschlossen werden (BFH-Urteil vom 26.4.1991, BStBl II S. 755).

#### Auflagen

Bei einer **Einstellung** eines **Strafverfahrens** nach § 153a Abs. 2 StPO sind Aufwendungen zur Erfüllung von **Auflagen** und Weisungen sowie Kosten der Strafverteidigung nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 19.12.1995, BStBl 1996 II S. 197).

#### Aussiedlung, Übersiedlung

Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat oder Kleidung bei Aussiedlung oder Übersiedlung können nicht als außerge-

wöhnliche Belastung anerkannt werden, es sei denn, es wird im Einzelfall ein unabwendbares Ereignis für die Aussiedlung oder Übersiedlung glaubhaft gemacht (BMF-Schreiben vom 25.4.1990, BStBl I S. 222); vgl. auch ABC »Hausrat und Kleidung«.

### Außenseitermethoden

Aufwendungen für **Außenseitermethoden** zur Heilung oder Linderung einer Krankheit können zwangsläufig erwachsen, wenn der Steuerpflichtige an einer Erkrankung mit einer nur noch begrenzten Lebenserwartung leidet, die nicht mehr auf eine kurative Behandlung anspricht. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Steuerpflichtige für eine aus schulmedizinischer oder naturheilkundlicher Sicht nicht anerkannte alternative Heilmethode (z.B. eine immunbiologische Krebsabwehrtherapie) entscheidet. Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit vgl. Tz 1.15.4. Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ist aber, dass die Behandlung von einer Person vorgenommen wird, die zur Ausübung der Heilkunde zugelassen ist (BFH-Urteil vom 2.9.2010, BStBl 2011 II S. 119).

### Aussteuer

Zuwendungen der Eltern an die Kinder mit Rücksicht auf ihre Verheiratung oder zur Erlangung einer selbständigen Lebensstellung fallen unter den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Ausstattung (Aussteuer). Für die Gewährung einer **Aussteuer** besteht für die Eltern keine rechtliche, sondern allenfalls eine sittliche Verpflichtung. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen scheidet regelmäßig im Hinblick auf die fehlende Zwangsläufigkeit aus.

Aussteueraufwendungen für eine heiratende Tochter sind auch dann keine außergewöhnliche Belastung, wenn die Eltern ihrer Tochter keine Berufsausbildung ermöglicht haben (BFH-Urteil vom 3.6.1987, BStBl II S. 779). Der BFH verneinte in diesem Urteil eine sittliche Verpflichtung der Eltern zur Aussteuergewährung, obwohl die Tochter bis zu ihrer Eheschließung lediglich den Realschulabschluss erreicht hatte.

### Ayur-Veda-Behandlung

Kosten für eine **Ayur-Veda-Behandlung** können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn die medizinische Notwendigkeit dieser Behandlung durch ein **vor** ihrem Beginn erstelltes amtsärztliches Attest (vgl. Tz 1.15.4) nachgewiesen ist (BFH-Urteil vom 1.2.2001, BStBl II S. 543).

### Behindertengerechte Ausstattung

Aufwendungen für den **behindertengerechten Umbau** oder **Neubau** einer Wohnung oder eines Hauses können im VZ des Abflusses als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sein, ohne dass sich der Steuerpflichtige eine Wertsteigerung als »**Gegenwert**« anrechnen lassen muss (H 33.1–33.4 – Behindertengerechte Ausstattung – EStH). Der BFH hält es zudem nicht für erforderlich, dass die Behinderung auf einem unvorhersehbaren Ereignis beruht und deshalb ein schnelles Handeln des Steuerpflichtigen oder seiner Angehörigen geboten ist (Urteil vom 24.2.2011, BStBl II S. 1012). Mithin sind auch langfristig geplante bauliche Maßnahmen begünstigt (z.B. im Zuge der Modernisierung einer Alt-Immobilie wird ein Anbau behindertengerecht für ein behindertes Kind umgebaut). Weitere Beispiele für steuerlich begünstigte Umbaukosten:

- Einbau einer Rollstuhllampe, Badvergrößerung, Umbau des Schlafzimmers und Türverbreiterungen aufgrund der Behinderung nach einem Schlaganfall (BFH-Urteil vom 22.10.2009, BStBl 2010 II S. 280) einschließlich der durch den Umbau notwendig gewordenen Folgekosten, wie z.B. Aufwendungen für eine neue Duschtür, neue Wandfliesen und Armaturen (Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19.3.2014, 1 K 3301/12, EFG 2015 S. 406, rkr.);
- Einbau eines **Treppenlifts** bei Gehbehinderung (BFH-Urteil vom 5.10.2011, BFH/NV 2012 S. 39) oder eines Treppenschräglifts nach unfallbedingter Querschnittslähmung des volljährigen Kindes (BFH-Urteil vom 30.10.2008, BFH/NV 2009 S. 728).

- Aufwendungen für die Anschaffung von Spezial-**Rauchmeldern** für gehörlose Menschen und **Hausnotrufsystemen**; die laufenden Aufwendungen des Betriebs dieser Geräte können allerdings nur im Rahmen des § 33b EStG berücksichtigt werden (vgl. Tz 1.13.1.4).

Aufwendungen, die in erster Linie Folge des frei gewählten Wohnflächenbedarfs oder des Konsumverhaltens des Steuerpflichtigen geschuldet sind, entstehen **nicht** zwangsläufig i.S. des § 33 EStG. Dementsprechend hat der BFH die Mehrkosten für die Anschaffung eines größeren **Grundstücks** zum Bau eines behindertengerechten Bungalows nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt (Urteil vom 17.7.2014, VI R 42/13, BStBl II S. 931), ebenso nicht die Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau einer **Motor-yacht** (BFH-Beschluss vom 2.6.2015, VI R 39/14, BFH/NV 2015 S. 339).

Für den **Nachweis** der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist die Vorlage folgender Unterlagen ausreichend (vgl. R 33.4 Abs. 5 Satz 3 EStR):

- der Bescheid eines gesetzlichen Trägers der Sozialversicherung oder der Sozialleistungen über die Bewilligung eines pflege- bzw. behinderungsbedingten Zuschusses (z.B. zur Verbesserung des individuellen Wohnumfeldes nach § 40 Abs. 4 SGB XI) oder
- das Gutachten des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK), des Sozialmedizinischen Dienstes (SMD) oder der Medicproof Gesellschaft für Medizinische Gutachten mbH.

Ein Treppenlift ist kein Hilfsmittel i.S. des § 33 Abs. 1 SGB V, sodass für die Zwangsläufigkeit und damit die medizinische Notwendigkeit eines solchen Hilfsmittels kein qualifizierter Nachweis z.B. in Form eines amtsärztlichen Attestes oder Gutachtens des MDK erforderlich ist (vgl. Tz 1.15.4). Entsprechendes dürfte für die o.g. Anschaffungskosten von Spezial-Rauchmeldern und von Hausnotrufsystemen gelten.

Als außergewöhnliche Belastungen können nur die auf die krankheits- oder behindertengerechte Ausgestaltung des individuellen Wohnumfeldes beruhenden **Mehrkosten** berücksichtigt werden; diese sind ggf. durch ein Sachverständigen Gutachten näher zu spezifizieren.

Die durch die Behinderung entstandenen reinen Umbaumehrkosten sind im Jahr der Verausgabung grundsätzlich in voller Höhe abzuziehen und nicht auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Der BFH hält es in o.g. Urteil vom 22.10.2009 aber im Wege der abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) für denkbar, dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Verteilung der Aufwendungen einzuräumen, wenn ein zu geringer Gesamtbetrag der Einkünfte dem vollen Abzug der Aufwendungen entgegenstehen würde. Die Finanzverwaltung ist dagegen strikt der Auffassung, dass eine Verteilung der Aufwendungen auf mehrere VZ nicht zulässig ist (R 33.4 Abs. 5 Satz 2 EStR; so auch FG Baden-Württemberg vom 23.4.2015, 3 K 1750/13, EFG 2015 S. 1207, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 36/15; a.A. FG Saarland vom 6.8.2013, 1 K 1308/12, EFG 2013 S. 1927, rkr. – das FG hat aus Billigkeitsgründen eine Verteilung der Umbauaufwendungen auf fünf Jahre zugelassen). Einspruchsverfahren in vergleichbaren Fällen, in denen sich Steuerpflichtige auf das o.a. Revisionsverfahren berufen, ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes.

Für den Teil der behinderungsbedingten Umbaukosten, der durch den Ansatz der **zumutbaren Belastung** nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird, kann in der **Zeile 73** eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG beantragt werden (vgl. Tz 1.15.1 sowie die Erläuterungen zu den Zeilen 69 bis 77).

### Bekleidung und Ernährung

Mehraufwendungen, die Steuerpflichtigen mit überdurchschnittlicher Körpergröße (**»lange Menschen«**) durch ihre körperliche Beschaffenheit erwachsen (z.B. Kleidung und Ernährung), können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Die

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 67

Kosten für Bekleidung und Ernährung sind je nach den persönlichen Verhältnissen sehr unterschiedlich. Es besteht daher keine Möglichkeit, im Einzelfall den Normalbedarf und damit auch die Mehrkosten zu ermitteln (BFH-Urteil vom 21.6.1963, BStBl III S. 381). Dasselbe gilt für Aufwendungen, die infolge krankheitsbedingter starker Gewichtsabnahme für die Änderung oder Neuanschaffung von Kleidung entstehen.

### Bestattungskosten

**Bestattungskosten** für Angehörige gehören zu den Nachlassverbindlichkeiten. Sie stellen wegen des Zusammenhangs mit dem durch Erbgang erworbenen Vermögen beim Erben grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung dar, soweit sie den Wert des Nachlasses und etwaige Versicherungsleistungen (z.B. aus einer Sterbegeld- oder Lebensversicherung) nicht übersteigen. Das gilt auch für einen Steuerpflichtigen, der seinen Ehegatten/Lebenspartner beerbt. Leistungen aus einer **Sterbegeldversicherung** oder aus einer **Kapitallebensversicherung** sind auf die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Bestattungskosten anzurechnen (BFH-Urteil vom 19.10.1990, BStBl 1991 II S. 140 und vom 22.2.1996, BStBl II S. 413).

Bei den Kosten der eigentlichen Bestattung eines Angehörigen (Sarg, Blumen, Kränze, Todesanzeigen usw.) einschließlich der Kosten für die **Grabstätte** (beim Tod des Ehegatten/Lebenspartners auch für den Erwerb eines Doppelgrabs) oder für ein angemessenes Grabmal handelt es sich um außergewöhnliche Belastungen, soweit den Beerdigungskosten kein Nachlass und keine Ersatzleistung gegenübersteht. Aufwendungen für die **Grabpflege** und **Grabinstandhaltung** sind aber nicht abzugsfähig.

Nur **mittelbar** mit einer Bestattung zusammenhängende Kosten werden mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Hierzu gehören insbesondere die Aufwendungen für die **Bewirtung von Trauergästen** (BFH-Urteil vom 17.9.1987, BStBl 1988 II S. 130) und die Kosten der **Trauerkleidung** (BFH-Urteil vom 12.8.1966, BStBl 1967 III S. 364). **Reisekosten** für die Teilnahme an der Bestattung eines auswärtigen nahen Angehörigen (Kinder, Eltern, Großeltern, Geschwister) sind ebenfalls **nicht** als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen (BFH-Urteil vom 17.6.1994, BStBl II S. 754). Das Gleiche gilt für Kosten eines auswärtigen Gräberbesuchs und für den Besuch von Kriegsgräbern im In- und Ausland.

### Betreuer

Vergütungen für einen ausschließlich zur **Vermögenssorge** bestellten **Betreuer** sind keine außergewöhnliche Belastung, sondern ggf. Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften (vgl. BFH-Urteil vom 14.9.1999, BStBl 2000 II S. 69).

### Betreute Wohngemeinschaft

Nicht erstattete Kosten für die behinderungsbedingte Unterbringung eines Menschen im arbeitsfähigen Alter in einer **betreuten Wohngemeinschaft** können außergewöhnliche Belastungen sein. Werden die Unterbringungskosten als Eingliederungshilfe teilweise vom Sozialhilfeträger übernommen, kann die Notwendigkeit der Unterbringung unterstellt werden (BFH-Urteil vom 23.5.2002, BStBl II S. 567).

Im Fall der Unterbringung eines verhaltensauffälligen Jugendlichen in einer sozialtherapeutischen **Wohngruppe** sind die Aufwendungen der Eltern als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wenn durch ein vorher ausgestelltes amts- oder vertrauensärztliches Gutachten nachgewiesen wurde, dass die Verhaltensauffälligkeit krankheitsbedingt und die Unterbringung medizinisch notwendig ist (BFH-Urteil vom 21.4.2005, BStBl II S. 602; vgl. auch Tz 1.15.4). Dieser nach § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStDV vorgeschriebene formalisierte Nachweis kann im Falle von psychotherapeutischen Behandlungen und der medizinisch erforderlichen auswärtigen Unterbringung eines an einer Behinderung leidenden Kindes des Steuerpflichtigen nicht durch andere Unterlagen ersetzt werden (BFH-Urteil vom 15.1.2015, VI R 85/13, BStBl II S. 586).

### Besuchsfahrten

**Besuchsfahrten** zu dem für längere Zeit in einem **Krankenhaus** liegenden **Ehegatten/Lebenspartner** können ausnahmsweise eine außergewöhnliche Belastung sein, wenn nach dem Attest des behandelnden Krankenhausarztes gerade der Besuch durch den Ehegatten/Lebenspartner zur Heilung oder Linderung einer bestimmten Krankheit entscheidend beitragen kann (BFH-Urteil vom 2.3.1984, BStBl II S. 484); vgl. auch Tz 1.15.4. Besuchsfahrten zu einem im Krankenhaus befindlichen **minderjährigen Kind** des Steuerpflichtigen werden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, wenn der Aufenthalt der Eltern am Krankenbett des Kindes für dessen Gesundung aus ärztlicher Sicht nicht nur erwünscht, sondern therapeutisch unentbehrlich ist. Dass diese Voraussetzung vorliegt, ist durch eine Bescheinigung des behandelnden Arztes nachzuweisen (§ 64 Abs. 1 Nr. 3 EStDV). Bei Besuchsfahrten der Eltern zu einem Kleinkind bis zu einem Jahr, das über längere Zeit in einem Krankenhaus stationär behandelt wird, kann auch ohne besonderen ärztlichen Nachweis von der Zwangsläufigkeit der Kosten ausgegangen werden.

### Betrug

Vergebliche Zahlungen für den Grundstückserwerb und den Bau eines selbst zu nutzenden Einfamilienhauses, zu denen der Steuerpflichtige durch **Betrug** veranlasst worden ist, sind nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig (BFH-Urteil vom 19.5.1995, BStBl II S. 774).

### Darlehen

Durch **Darlehen** finanzierte außergewöhnliche Belastungen sind bereits im Jahr der Verausgabung der Aufwendungen abziehbar, nicht erst im Jahr der Darlehenstilgung (BFH-Urteil vom 10.6.1988, BStBl II S. 814). **Schuldzinsen** können nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, als die Schuldaufnahme durch Aufwendungen veranlasst wurde, die ihrerseits eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG begründeten (BFH-Urteil vom 6.4.1990, BStBl II S. 958).

### Diätverpflegung

Aufwendungen, die durch eine **Diätverpflegung** entstehen, sind gesetzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen (§ 33 Abs. 2 Satz 3 EStG). Ein Abzug kommt auch dann nicht in Betracht, wenn eine ärztliche Bescheinigung über die Notwendigkeit der Diätverpflegung beigebracht wird oder wenn die Diätverpflegung an die Stelle einer sonst erforderlichen medikamentösen Behandlung tritt (BFH-Urteil vom 21.6.2007, BStBl II S. 880).

Aufwendungen für ärztlich verordnete **Arzneimittel** i.S. von § 2 des Arzneimittelgesetzes (AMG) werden nach Auffassung des BFH nicht vom dem Abzugsverbot für Diätverpflegung erfasst (BFH-Urteil vom 14.4.2015, VI R 89/13, BStBl II S. 703). Im Einzelfall müsse festgestellt werden, ob es sich bei den eingenommenen Präparaten (im Streitfall: Vitamine und andere Mikronährstoffe) um Nahrungsergänzungsmittel i.S. des § 1 der Nahrungsmittelergänzungsverordnung oder um Arzneimittel i.S. von § 2 AMG handelt. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung mit diesem Urteil in der Praxis umgehen wird.

### Ehescheidung

Bis einschließlich VZ 2012 konnten die unmittelbaren und unvermeidbaren Kosten des **Scheidungsprozesses** als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (vgl. H 33.1–33.4 – Prozesskosten, Scheidung – EStH 2012). Als Folge der BFH-Rechtsprechung zur Anerkennung von Zivilprozesskosten (vgl. BFH-Urteil vom 12.5.2011, BStBl II S. 1015) wurden **Prozesskosten** ab dem VZ 2013 vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen gesetzlich ausgeschlossen (§ 33 Abs. 2 Satz 4 EStG). Dies gilt im Rahmen einer Öffnungsklausel nur dann nicht, wenn der Steuerpflichtige darlegen kann, dass die Rechtsverfolgung für ihn existenziell und lebensnotwendig ist. Davon geht die Finanzverwaltung bei den Kosten eines Scheidungsprozesses aber nicht aus

(weiter zweifelhaft, vgl. die Erläuterungen unter 1.15.6, ABC »Prozesskosten«).

**Detektivkosten** gehören nicht zu den abzugsfähigen Scheidungskosten (BFH-Urteil vom 8.11.1974, BStBl 1975 II S. 111). Auch Aufwendungen für einen Detektiv in der Zeit des Getrenntlebens vor der Scheidung entstehen grundsätzlich nicht zwangsläufig (BFH-Urteil vom 21.2.1992, BStBl II S. 795).

**Unterhaltszahlungen** (auch in Form von Kapitalabfindungen) und der **Vermögensausgleich** sind nicht als außergewöhnliche Belastungen eines Steuerpflichtigen zur Begründung einer **Rentenanwartschaft** (sog. **Renteneinkauf**) für den geschiedenen Ehegatten in der gesetzlichen Rentenversicherung im Rahmen des Versorgungsausgleichs sind weder Werbungskosten noch außergewöhnliche Belastungen (BFH-Urteil vom 21.10.1983, BStBl 1984 II S. 106). Ausgleichszahlungen im Rahmen des schuldrechtlichen **Versorgungsausgleichs** können aber als Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1a Nr. 4 EStG abzugsfähig sein (vgl. Tz 1.10.4). Ausgleichsleistungen, die ein zum Versorgungsausgleich verpflichteter Ehegatte auf Grund einer Vereinbarung nach dem Versorgungsausgleichsgesetz an den anderen Ehegatten leistet, um Kürzungen seiner **Versorgungsbezüge zu vermeiden**, sind ab dem VZ 2015 nicht mehr als Werbungskosten, sondern als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 EStG abzugsfähig (vgl. Tz 1.10.5).

#### Eltern-Kind-Verhältnis

Aufwendungen des nicht sorgeberechtigten Elternteils für Besuche seiner beim anderen Elternteil lebenden Kinder (**Umgangskosten**) sind **nicht** außergewöhnlich i.S. des § 33 EStG, sondern durch die Regelungen des Familienlastenausgleichs abgegolten (BFH-Urteil vom 27.9.2007, BStBl 2008 II S. 287).

#### Eigene Pflegeaufwendungen

Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, die ihm infolge Pflegebedürftigkeit und erheblich eingeschränkter Alltagskompetenz erwachsen, sind als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG berücksichtigungsfähig. Hierzu gehören sowohl die Kosten für die Beschäftigung einer ambulanten Pflegekraft und/oder die Inanspruchnahme von Pflegediensten, von Einrichtungen der Tages- oder Nachtpflege, der Kurzzeitpflege oder von nach Landesrecht anerkannten niedrigschwelligen Betreuungsangeboten als auch Aufwendungen zur behinderungsbedingten Unterbringung in der **Pflegestation** eines **Altenheims**, in einem **Altenpflegeheim/Pflegeheim** oder in einer **sozialtherapeutischen Einrichtung** (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2010, BStBl 2011 II S. 1011). Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit können jedoch nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, als die Pflegekosten die Leistungen der Pflegepflichtversicherung und das aus einer ergänzenden privaten Pflegekrankenversicherung bezogene Pflege(tage)geld übersteigen (BFH-Urteil vom 14.4.2011, BStBl II S. 701).

Die **Pflegebedürftigkeit** kann durch Einstufung in die Pflegestufe I, II oder III i.S. der §§ 14, 15 SGB XI oder durch Vorlage einer Bescheinigung des medizinischen Dienstes einer Krankenversicherung, dass bei der pflegebedürftigen Person eine erhebliche Einschränkung der Alltagskompetenz i.S. des § 45a SGB XI festgestellt wurde, nachgewiesen werden (R 33.3 Abs. 1 EStR). Pflegekosten von Personen, die nicht zu dem begünstigten Personenkreis gehören und ambulant gepflegt werden, können ohne weiteren Nachweis auch dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie von einem anerkannten Pflegedienst nach § 89 SGB XI gesondert in Rechnung gestellt werden.

Der BFH hält darüber hinaus Kosten für eine **krankheitsbedingte** Heimunterbringung (z.B. in einem Seniorenheim oder Seniorenwohnstift) als außergewöhnliche Belastung auch dann für abziehbar, wenn **keine** ständige **Pflegebedürftigkeit** besteht und auch keine zusätzlichen Pflegekosten abgerechnet worden sind (Urteil vom 13.10.2010, VI R 38/09, BStBl 2011 II S. 1010). Die Kosten sind nach Maßgabe der für Krankheitskosten geltenden Grundsätze als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, soweit sie nicht von der Pflegeversicherung übernommen wurden

und sie nicht außerhalb des Rahmens des Üblichen liegen (BFH-Urteil vom 14.11.2013, VI R 20/12, BStBl 2014 II S. 456). Auf die o.g. Nachweise der Pflegebedürftigkeit kommt es dabei nicht mehr an (vgl. H 33.1–33.4 – Heimunterbringung – EStH).

Die Kosten bei Heimunterbringung können bei pflegebedürftigen Personen, die ihren **Haushalt aufgelöst** haben, nur insoweit als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, als sie die **Haushaltersparnis** übersteigen. Abzugsfähig sind damit nur die Aufwendungen, die über die üblichen Aufwendungen für die Unterhaltung eines Haushalts hinausgehen. Die durch den Wegfall des privaten Haushalts sich ergebende Ersparnis ist im VZ 2015 mit 23,53 € pro Tag, 706 € pro Monat bzw. 8472 € für das KJ. anzusetzen.

Eine Berücksichtigung von pflegebedingten Aufwendungen nach § 33 EStG scheidet aus, wenn der Steuerpflichtige einen **Behinderten-Pauschbetrag** nach § 33b Abs. 3 EStG in Anspruch nimmt (vgl. Erläuterungen zu **Zeilen 61 bis 64**). Dies gilt nicht, wenn es sich um das pflegebedürftige Kind eines Stpfl. handelt und der Stpfl. den Pauschbetrag auf sich hat übertragen lassen. In diesen Fällen kann der Steuerpflichtige zusätzlich die Pflegeaufwendungen für sein behindertes Kind nach § 33 EStG geltend machen, weil der Behinderten-Pauschbetrag nur die Aufwendungen des Kindes abgilt (BFH-Urteil vom 11.2.2010, BStBl II S. 621).

Für den Teil der haushaltsnahen Pflegekosten, der durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird, kann in der **Zeile 68** eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG beantragt werden (vgl. Tz 1.15.1 sowie die Erläuterungen zu den Zeilen 69 bis 77). Da außergewöhnliche Belastungen nur auf Antrag berücksichtigt werden, besteht zudem ein **Wahlrecht**, die **Pflegeaufwendungen** entweder als außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art nach § 33 EStG geltend zu machen oder dafür insgesamt eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG zu beantragen. Ab einer (Grenz-) Steuerbelastung von mehr als 20 % dürfte allerdings der Abzug der Pflegeaufwendungen nach § 33 EStG für den Steuerpflichtigen günstiger sein.

#### Ergänzungspflegervergütung

Wird für einen **Minderjährigen** im Zusammenhang mit einer **Erbauseinandersetzung** die Anordnung einer **Ergänzungspflegschaft** erforderlich, können die Kosten hierfür nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 14.9.1999, BStBl 2000 II S. 69).

#### Erpressungsgelder

**Erpressungsgelder** sind mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn der Erpressungsgrund selbst und ohne Zwang geschaffen worden ist (BFH-Urteil vom 18.3.2004, BStBl II S. 867).

#### Fachliteratur

Aufwendungen für **medizinische Fachliteratur** sind auch dann keine außergewöhnliche Belastung, wenn die Literatur der Entscheidung für eine bestimmte Therapie dient (BFH-Urteil vom 24.10.1995, BStBl 1996 II S. 88).

#### Fahrtkosten behinderter Menschen

Wegen der Berücksichtigung von **Fahrtkosten** für **Privatfahrten** bei behinderten Menschen vgl. die Erläuterungen zu den **Zeilen 61 bis 64** unter Tz 1.13.2.

#### Fahrzeugschenkung

Aufwendungen für die Anschaffung eines **Pkw**, den ein Steuerpflichtiger seinem behindertem Kind **schenkt**, sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn das behinderte Kind nach einer Querschnittslähmung auf die Nutzung eines Fahrzeugs angewiesen ist (BFH-Urteil vom 27.2.1987, BStBl II S. 432). Nach Auffassung des BFH besteht eine über den gesetzlichen Unterhaltsanspruch hinausgehende sittliche Verpflichtung zur Leistung solcher Zuwendungen im Allgemeinen nicht.

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 67

### Formaldehydemission

Bei nachgewiesener konkreter **Gesundheitsgefährdung** aufgrund einer **Formaldehydemission** können Aufwendungen für den Austausch von schadstoffbelasteten Möbeln als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sein (BFH-Urteil vom 23.5.2002, BStBl II S. 592); vgl. auch H 33.1–33.4 – Gesundheitsgefährdung – EStH. Ergibt sich aus dem Gutachten, das vor Durchführung der Maßnahme von einer zuständigen amtlichen technischen Stelle erstellt wurde, die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen nach § 33 Abs. 2 EStG, sind auch die Aufwendungen für das Gutachten berücksichtigungsfähig (H 33.1–33.4 – Gutachter – EStH). Ein amts- oder vertrauensärztliches Gutachten über die medizinische Indikation der Maßnahme bedarf es nicht. Tauscht der Steuerpflichtige gesundheitsgefährdende Gegenstände des existenznotwendigen Bedarfs aus, steht die Gegenwertlehre dem Abzug der Aufwendungen nicht entgegen. Der sich aus der Erneuerung ergebende Vorteil (»Neu für Alt«) ist jedoch anzurechnen (BFH-Urteil vom 11.11.2010, BStBl 2011 II S. 966).

### Frischzellenbehandlung

Kosten für eine **Frischzellenbehandlung** können nur berücksichtigt werden, wenn diese Behandlung zur Heilung oder Linderung einer **Krankheit** vorgenommen wird, die durch ein grundsätzlich vor Beginn der Behandlung erstelltes **amtsärztliches Attest** (vgl. Tz 1.15.4) nachgewiesen wird und der Amtsarzt außerdem bestätigt, dass diese Behandlung bei der vorliegenden Erkrankung angebracht sein kann (BFH-Urteil vom 17.7.1981, BStBl II S. 711).

### Führerscheinkosten

**Führerscheinkosten** für ein schwer steh- und gehbehindertes **Kind** sind neben dem Behinderten-Pauschbetrag (vgl. Zeilen 61 bis 64) als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 33 EStG abziehbar (BFH-Urteil vom 26.3.1993, BStBl II S. 749).

### Geburt

Kosten, die anlässlich der **Geburt** eines Kindes entstehen, werden als außergewöhnliche Belastung anerkannt (z.B. die Kosten für den Arzt, für die Hebamme und für das Krankenhaus). Kosten für eine Säuglingsschwester sind jedoch nur berücksichtigungsfähig, wenn die Inanspruchnahme ärztlich angeordnet war. Dagegen können Aufwendungen für die Beschaffung von **Babywäsche** oder eines **Kinderwagens** steuerlich nicht berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 28.2.1964, BStBl III S. 302), auch nicht bei Zwillingen (BFH-Urteil vom 19.12.1969, BStBl 1970 II S. 242). Unter ganz besonderen Umständen können Kosten, die durch eine **Mehrlingsgeburt** entstehen, zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

### Haushaltersparnis

Kosten der Unterbringung in einem **Krankenhaus** werden regelmäßig **ohne Kürzung** um eine **Haushaltersparnis** als außergewöhnliche Belastung anerkannt (H 33.1–33.4 – Haushaltersparnis – EStH).

### Hausrat und Kleidung

Aufwendungen für die **Wiederbeschaffung** von **Hausrat** und **Kleidung** sind dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung, wenn Hausrat und Kleidung durch ein **unabwendbares Ereignis** (z.B. Brand, Hochwasser, Unwetter, Kriegseinwirkung, Vertreibung, politische Verfolgung) verloren wurden und wieder beschafft werden müssen (R 33.2 EStR); dies gilt auch für die notwendigen und angemessenen Kosten der Schadensbeseitigung.

Ein unabwendbares Ereignis i.S. des § 33 EStG wegen **politischer Verfolgung** liegt nur vor, wenn ein Verbleiben im Heimatland mit Gefahr für Leib und Leben oder die persönliche Freiheit des Steuerpflichtigen verbunden wäre. Es reicht somit nicht aus, wenn das Heimatland in erster Linie z.B. aus beruflichen oder wirtschaftlichen Gründen verlassen wird. Der Steuerpflichtige muss vielmehr durch die Intensität und Schwere der Beeinträchtigung im Heimatland in seiner Menschenwürde verletzt sein und die Erschwernisse müssen über das hinausgehen, was die Bewohner

des Heimatstaats aufgrund des dort herrschenden Systems allgemein hinzunehmen haben.

**Entschädigungen** und **Beihilfen**, die der Steuerpflichtige für den Verlust von Hausrat oder Kleidung erhält (z.B. von Versicherungsunternehmen oder aus öffentlichen Mitteln), sind von den zwangsläufig erwachsenen Wiederbeschaffungskosten abzuziehen (BFH-Urteil vom 28.2.1964, BStBl III S. 301). Kosten für die Wiederinstandsetzung von Hausratsgegenständen, die durch ein unabwendbares Ereignis beschädigt wurden, werden ebenso behandelt wie Wiederbeschaffungskosten von verlorenem Hausrat. Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Kleidungsstücken, die auf einer **Urlaubsreise** entwendet wurden, können regelmäßig nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 3.9.1976, BStBl II S. 712). Nach dem BFH-Urteil vom 26.6.2003 (BStBl 2004 II S. 47) ist die Ersatzbeschaffung lebensnotwendiger Vermögensgegenstände, wie Hausrat und Kleidung, die auf Grund eines unabwendbaren Ereignisses beschädigt oder zerstört wurden, keine außergewöhnliche Belastung, wenn der Geschädigte es unterlassen hat, eine allgemein übliche und zumutbare Versicherung (hier eine Hausratsversicherung) abzuschließen.

Begünstigt sind unter den o.a. Voraussetzungen lediglich **Wiederbeschaffungen**, nicht aber **Ergänzungsbeschaffungen**. Aufgrund von R 33.2 Nr. 8 EStR sind nicht begünstigte Ergänzungsbeschaffungen zu vermuten, wenn das schädigende Ereignis länger als **drei Jahre** zurückliegt. Anschaffungen für Kinder, die erst nach dem schädigenden Ereignis geboren wurden, sind ebenfalls keine Wiederbeschaffungen. Nach dem Urteil des FG Baden-Württemberg (Außensenate Stuttgart) vom 27.6.1996 (EFG 1996 S. 1224) können Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn u.a. nachgewiesen wurde, welcher Hausrat und welche Kleidungsstücke im Ausreisestaat zurückgelassen werden mussten und welcher entsprechende Hausrat und welche entsprechenden Kleidungsstücke wieder beschafft wurden.

Bei der Prüfung der **Angemessenheit** werden insgesamt nachgewiesene Wiederbeschaffungskosten bis 10 738 € für den Steuerpflichtigen, bis 7158 € für seinen Ehegatten/Lebenspartner und bis 2966 € für jede weitere zum Haushalt gehörige Person nicht beanstandet. Hat der Steuerpflichtige beim Zuzug nach Deutschland wesentliche Teile seines Hausrats mitgebracht, wird das Finanzamt die genannten Höchstbeträge kürzen.

### Heimunterbringung des nicht pflegebedürftigen Ehegatten/Lebenspartners

Aufwendungen eines nicht pflegebedürftigen Steuerpflichtigen, der mit seinem pflegebedürftigen Ehegatten/Lebenspartner in ein **Wohnstift** übersiedelt, erwachsen nicht zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG (BFH-Urteil vom 15.4.2010, BStBl II S. 794).

### Heimunterbringung erwachsener behinderter Kinder

Für die steuerliche Anerkennung der **Aufwendungen** von **Eltern erwachsener behinderter Kinder** in vollstationärer **Heimunterbringung** als außergewöhnliche Belastung ist Folgendes zu beachten (vgl. BMF-Schreiben vom 14.4.2003, BStBl I S. 360):

(a) **Eltern** erwachsener Behinderter in voll stationärer Heimunterbringung haben grundsätzlich einen Anspruch auf Kindergeld oder Freibeträge für Kinder, wenn der Behinderte außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (vgl. Anlage Kind unter Tz 5.7.3.9). Dabei ist davon auszugehen, dass die für die Unterbringung im Heim gewährte Eingliederungshilfe den notwendigen Lebensbedarf des behinderten Kindes nicht abdeckt. Die Eltern können ihre tatsächlichen Aufwendungen mit Ausnahme derjenigen, die durch das Kindergeld oder die Freibeträge für Kinder abgegolten sind, als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 33 EStG (d.h. unter Berücksichtigung der zumutbaren Belastung) geltend machen. Vorhandenes **Vermögen** des Kindes, das seiner eigenen Altersvorsorge dient (z.B. ein geschenktes Mehrfamilienhaus), steht dem nicht entgegen (BFH-Urteil vom

11.2.2010, BStBl II S. 621). Zusätzlich kann der Behinderten-Pauschbetrag des Kindes auf die Eltern übertragen werden, weil dieser Pauschbetrag nur die Aufwendungen des Kindes abgilt, nicht jedoch die von den Eltern übernommenen Heimunterbringungskosten.

Anstelle der Steuerermäßigung nach § 33 EStG können die Steuerpflichtigen für die Aufwendungen, die ihnen für die persönliche Betreuung des Kindes entstehen, den **Pflege-Pauschbetrag** nach § 33b Abs. 6 EStG unter den dort genannten Voraussetzungen in Anspruch nehmen (vgl. Erläuterungen zu den Zeilen 65 bis 66). Dem steht nicht entgegen, dass die gepflegte Person ganzjährig in einem Heim untergebracht ist und nur an den Wochenenden in der Wohnung des Steuerpflichtigen betreut wird. Zusätzlich kann auch in diesen Fällen der Behinderten-Pauschbetrag des Kindes auf die Eltern übertragen werden (R 33b Abs. 6 EStR).

- (b) Für einen Abzug nach § 33 EStG kommen folgende von den **Eltern** getragene Aufwendungen im Rahmen des Notwendigen und Angemessenen in Betracht:
- Aufwendungen für **Fahrten** (Hin- und Rückfahrt), um das behinderte Kind anlässlich von Besuchen in der Betreuungseinrichtung oder daheim zu betreuen oder zu pflegen. Dabei darf es sich nicht um Besuche handeln, die lediglich der allgemeinen Pflege verwandtschaftlicher Beziehungen dienen (BFH-Urteil vom 22.10.1996, BStBl 1997 II S. 558);
  - Aufwendungen für **Besuchsfahrten**, bei denen durch **Attest** des behandelnden Arztes bestätigt wird, dass gerade der Besuch der Eltern zur Linderung oder Heilung von bestimmten Erkrankungen des behinderten Kindes entscheidend beitragen kann; dies gilt unter den gleichen Voraussetzungen auch für Besuche des behinderten Kindes bei seinen Eltern;
  - **Unterbringungskosten** am Ort der Betreuungseinrichtung anlässlich von anzuerkennenden Besuchen der Eltern; die Kürzungsregelungen nach R 9.7 Abs. 1 Satz 4 LStR für einheitliche Hotelrechnungen (z.B. Übernachtung einschließlich Frühstück) sind entsprechend anzuwenden;
  - Aufwendungen für besondere **Pflegevorrichtungen** (z.B. Hebelift, Spezialbett) sowie für externe Pflegedienste in der Wohnung der Eltern, um Besuche des behinderten Kindes zu ermöglichen oder zu erleichtern.
  - Ein eventueller Ersatz von dritter Seite mindert die zu berücksichtigenden Aufwendungen. Als **Fahrtkosten** sind grundsätzlich die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel anzuerkennen. Eigene Kfz-Kosten können nur ausnahmsweise angesetzt werden, wenn die besonderen persönlichen Verhältnisse dies erfordern. Dabei dürfen die Fahrtkosten einen Betrag von 0,30 € je gefahrenen Kilometer nicht überschreiten.
  - Demgegenüber können die folgenden Aufwendungen **nicht** im Rahmen des § 33 EStG anerkannt werden:
  - Aufwendungen im Rahmen von **Besuchen**, die überwiegend der Pflege der verwandtschaftlichen Beziehungen dienen,
  - **Verpflegungsmehraufwendungen** sowohl der Eltern anlässlich von Besuchen in der Betreuungseinrichtung als auch des behinderten Kindes anlässlich von Besuchen bei seinen Eltern,
  - Aufwendungen bzw. Zuschüsse für **Kleidung** des behinderten Kindes,
  - Aufwendungen für das Vorhalten eines **Zimmers** für Besuche des behinderten Kindes bei seinen Eltern,
  - Aufwendungen für einen gemeinsamen **Urlaub**, für Ausflüge oder für Freizeitgestaltung allgemein. Ist nachgewiesen, dass das Kind behinderungsbedingt auf ständige Begleitung angewiesen ist, können die Kosten für Fahrten, Unterbringung und Verpflegung der Begleitperson in angemessener Höhe neben dem Behinderten-Pauschbetrag als

außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG berücksichtigt werden,

- Aufwendungen für **Geschenke** und Mitbringsel,
- Aufwendungen der Eltern für **Versicherungen** des behinderten Kindes (z.B. Kranken-, Unfall-, Haftpflichtversicherung),
- **Telefonkosten**.

Die Aufwendungen sind im Einzelnen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Für den Nachweis der Pflege oder Betreuung anlässlich der Besuche des behinderten Kindes bei seinen Eltern reicht es aus, wenn die Einrichtung, in der das behinderte Kind untergebracht ist, bzw. der behandelnde Arzt **bestätigt**, dass das behinderte Kind der dauernden Pflege, Betreuung oder Beaufsichtigung bedarf. Das Gleiche gilt bei Besuchen der Eltern in der Einrichtung. Bei Aufwendungen für **medizinische Hilfsmittel**, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens anzusehen sind (z.B. bei Spezialbetten), ist der Nachweis der Notwendigkeit und Angemessenheit grundsätzlich durch ein **amtsärztliches Attest** zu führen, das **vor** dem Kauf der Hilfsmittel erstellt worden ist (vgl. Tz 1.15.4).

#### Integrationskurse

Aufwendungen ausländischer Mitbürger für die verpflichtende Teilnahme an einem **Integrationskurs** sind zwangsläufig und daher als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Die Teilnahmeverpflichtung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 und 3 der Verordnung über die Durchführung von Integrationskursen für Ausländer und Spätaussiedler kann durch die Vorlage einer Bestätigung der verpflichtenden Stelle nachgewiesen werden. Bei der freiwilligen Teilnahme an einem Integrationskurs ist das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit – ähnlich wie bei einer Teilnahme an einem **Deutschkurs** – nicht erfüllt, so dass insoweit ein Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ausscheidet (R33.4 Abs. 6 EStR).

#### Krankenversicherungsbeiträge

Da **Krankenversicherungsbeiträge** ihrer Art nach Sonderausgaben sind, können sie auch bei an sich beihilfeberechtigten Angehörigen des öffentlichen Dienstes nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige wegen seines von Kindheit an bestehenden Leidens keine Aufnahme in eine private Krankenversicherung gefunden hat (BFH-Urteil vom 29.11.1991, BStBl 1992 II S. 293).

#### Krankheitskosten

Zu den **Krankheitskosten** gehören nicht nur die üblichen Aufwendungen für die ärztliche Behandlung, Medikamente, Bäder, Massagen, Bestrahlungen usw., sondern auch etwaige Kosten für Brillen, Hörgeräte, Schuheinlagen etc. Der Nachweis von Krankheitskosten ist unter Beachtung von § 64 EStDV zu führen; vgl. im Einzelnen die Erläuterungen unter Tz 1.15.4. Nicht ersetzte Krankheitskosten, die im Zusammenhang mit einer **Berufskrankheit** stehen, sind als Werbungskosten (vgl. Anlage N, Zeilen 46 bis 48, ABC »Berufskrankheiten«) abzugsfähig.

#### Krankheitskosten für Unterhaltsberechtigzte

Für einen **Unterhaltsberechtigten** aufgewendete **Krankheitskosten** können beim Unterhaltspflichtigen grundsätzlich nur insoweit als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, als der Unterhaltsberechtigzte nicht in der Lage ist, die Krankheitskosten selbst zu tragen (BFH-Urteil vom 11.7.1990, BStBl 1991 II S. 62). Ein schwerbehindertes Kind, das angesichts der Schwere und der Dauer seiner Erkrankung seinen Grundbedarf und behinderungsbedingten Mehrbedarf nicht selbst zu decken in der Lage ist und bei dem ungewiss ist, ob sein Unterhaltsbedarf im Alter durch Leistungen Unterhaltspflichtiger gedeckt werden kann, darf jedoch zur Altersvorsorge maßvoll Vermögen bilden. Die das eigene Vermögen des Unterhaltsempfängers betreffende Bestimmung des § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG kommt im Rahmen des § 33 EStG nicht zur Anwendung (BFH-Urteil vom 11.2.2010, BStBl II S. 621).

## Teil I: Hauptvordruck Zeile 67

### Künstliche Befruchtung

Aufwendungen für eine **künstliche Befruchtung**, die einem Ehepaar zu einem gemeinsamen Kind verhelfen soll, das wegen Empfängnisunfähigkeit der Ehefrau sonst von ihrem Ehemann nicht gezeugt werden könnte (homologe künstliche Befruchtung), können nach dem BFH-Urteil vom 18.6.1997 (BStBl II S. 805) außergewöhnliche Belastungen sein. Dies gilt auch für ein nicht verheiratetes Paar, wenn die empfängnisunfähige Frau in einer festen Partnerschaft lebt, der Mann die Vaterschaft anerkennt und die Maßnahmen in Übereinstimmung mit den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen durchgeführt werden (BFH-Urteil vom 10.5.2007, BStBl II S. 871).

Aufwendungen eines Ehepaars für eine medizinisch angezeigte künstliche Befruchtung mit dem Samen eines Dritten (sog. heterologe künstliche Befruchtung) erkennt der BFH im Hinblick auf die krankheitsbedingte Zeugungsunfähigkeit des Ehemannes als Krankheitskosten und damit ebenfalls als außergewöhnliche Belastung an (Urteil vom 16.12.2010, BStBl 2011 II S. 414). Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung nach vorangegangener freiwilliger Sterilisation sind weiter keine außergewöhnliche Belastungen (BFH-Urteil vom 3.3.2005, BStBl II S. 566); ebenso nicht Aufwendungen für eine Eizellenspende im Ausland, die nach dem Embryonenschutzgesetz in Deutschland verboten ist (Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 11.2.2015, 2 K 2323/12, EFG 2015 S. 925, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 20/15).

### Kur

#### • Nachweise

Aufwendungen für **Kuraufenthalte** können – nach Anrechnung von Leistungen Dritter – als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn die Notwendigkeit des Kuraufenthaltes durch ein **vor Kurantritt** ausgestelltes **amtsärztliches Gutachten** nachgewiesen wird (vgl. Tz 1.15.4). Bei Pflichtversicherten genügt die Bescheinigung der Versicherungsanstalt, bei öffentlich Bediensteten die Bescheinigung von Beihilfestellen in Behörden, wenn offensichtlich die Notwendigkeit der Kur im Rahmen der Bewilligung von Zuschüssen oder Beihilfen geprüft und anerkannt worden ist. Die Notwendigkeit der Kur kann jedoch nur unterstellt werden, wenn Versicherungszuschüsse auch zu den Kosten für Unterkunft und Verpflegung (Kurkosten) und nicht nur für Arzt- und Kurmittelkosten gegeben werden (BFH-Urteil vom 30.6.1995, BStBl II S. 614).

#### • Erholungsreise

Der Steuerpflichtige muss sich am Kurort grundsätzlich in ärztliche Behandlung begeben. Hat der Steuerpflichtige die Kur anstelle einer nach seinen Einkommensverhältnissen sonst üblichen **Erholungsreise** gemacht, können nur die die übliche Erholungsreise übersteigenden Kosten und die Aufwendungen für Arzt und Kurmittel berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 14.2.1980, BStBl II S. 295).

#### • Klimakur

Dient eine Badereise dazu, eine Krankheit allein durch den Klimawechsel zu beheben (sog. **Klimakur**), so sind die Kosten hierfür grundsätzlich auch dann keine außergewöhnliche Belastung, wenn die Klimakur vom Amtsarzt als erforderlich bezeichnet worden ist (BFH-Urteil vom 10.3.1972, BStBl II S. 534). Eine Klimakur kann aber unter besonderen Umständen zwangsläufig sein, selbst wenn ihre Durchführung nicht unter ärztlicher Kontrolle steht (BFH-Urteil vom 12.6.1991, BStBl II S. 763). Solche **besonderen Umstände**, die eine Berücksichtigung der entsprechenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung rechtfertigen, können vorliegen, wenn zur Behebung oder Linderung eines beispielsweise an **Neurodermitis** (Hautkrankheit mit stark juckendem, nässendem Hautausschlag) oder an **Psoriasis** (Schuppenflechte) erkrankten Steuerpflichtigen eine Klimakur wegen der Schwere des Leidens medizinisch notwendig ist. In der vor der Kurmaßnahme erteilten **amtsärztlichen Bescheinigung** ist auch der medizinisch angezeigte Kurort – besondere Klimalage (z.B. Totes Meer) oder besondere Hochgebirgslage (z.B. Davos) – zu bezeichnen (vgl.

Tz 1.15.4). Weitere Voraussetzung, unter der ausnahmsweise die Kosten für eine Klimakur eine außergewöhnliche Belastung sein können, ist, dass der bei einem Jahresurlaub durch Klimawechsel beabsichtigte Erholungszweck gegenüber dem besonderen Ziel der Klimakur, das schwere Leiden zu beheben oder zu lindern, deutlich in den Hintergrund tritt. Das ist nicht der Fall, wenn die Klimakur nach Art eines Familienurlaubs oder einer sonstigen Ferienreise durchgeführt wird, wie es für Erholungsurlaub allgemein üblich ist (H 33.1–33.4 – Kur – EStH).

#### • Fahrtkosten

Als Fahrtkosten zum Kurort sind grundsätzlich die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel anzusetzen (BFH-Urteil vom 12.6.1991, BStBl II S. 763). Eigene Kfz-Kosten sind nur berücksichtigungsfähig, wenn besondere persönliche Verhältnisse dies erforderlich machen (BFH-Urteil vom 30.6.1967, BStBl III S. 655). Bei alten, hilflosen oder schwer kranken Steuerpflichtigen können auch Kosten für eine **Begleitperson** berücksichtigt werden, wenn der **Amtsarzt** die Notwendigkeit der Betreuung durch eine Begleitperson vor Reiseantritt bestätigt hat (BFH-Urteil vom 17.12.1997, BStBl 1998 II S. 298; vgl. auch Tz 1.15.4). Die Notwendigkeit einer Begleitperson kann sich auch aus den Feststellungen im Behindertenausweis ergeben, z.B. dem Vermerk »Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen« (BFH-Urteil vom 4.7.2002, BStBl II S. 765). **Besuchsfahrten** zu dem in einer Heilkur befindlichen Ehegatten/Lebenspartner sind keine außergewöhnlichen Belastungen (BFH-Urteil vom 16.5.1975, BStBl II S. 536). Der **Verpflegungsmehraufwand** anlässlich einer anzuerkennenden Kur kann nur in tatsächlicher Höhe nach Abzug der **Haushaltersparnis** (1/5 der Aufwendungen) berücksichtigt werden (R 33.4 Abs. 3 EStR).

#### • Kur im Ausland

Kosten für Kuren im **Ausland** sind in der Regel nur bis zur Höhe der Aufwendungen, die in einem dem Heilzweck entsprechenden inländischen Kurort entstehen würden, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen; es sei denn, der Amtsarzt hat die Kur im Ausland ausdrücklich als notwendig bestätigt (siehe oben unter »Klimakur«).

#### • Heilkuren von Kindern

Nach dem BFH-Urteil vom 12.6.1991 (BStBl II S. 763) können die Kosten für Heilkuren von Kindern grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn die Notwendigkeit der Kur durch eine vor ihrem Antritt erstellte **amtsärztliche Bescheinigung** bestätigt wird (vgl. Tz 1.15.4) und das Kind während der Kur in einem **Kinderheim** untergebracht ist. Ist das Kind während einer Kur, bei der es von einem Elternteil begleitet wird, privat untergebracht, so ist nach diesem BFH-Urteil **zusätzlich** eine vor Antritt der Kur erstellte amtsärztliche Bescheinigung beizubringen, aus der sich ergibt, dass und warum der Kurerfolg auch bei einer Unterbringung außerhalb eines Kinderheims gewährleistet ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 2.4.1998, BStBl II S. 613).

#### Legasthenie

Aufwendung für die Behandlung eines an **Legasthenie** leidenden Kindes können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn vor Beginn der betreffenden Maßnahme durch ein **amtsärztliches Attest** bescheinigt wird, dass die Lese- und Rechtschreibschwäche Krankheitswert hat (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c EStDV, vgl. Tz 1.15.4). Nach dem BFH-Urteil vom 7.6.2000 (BStBl 2001 II S. 94) reichen Bescheinigungen eines Schulaufsichtsamtes oder eines einschlägig tätigen Universitätsprofessors nicht aus. Werden die Aufwendungen für ein an Legasthenie leidendes Kind als außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 EStG berücksichtigt, kann daneben ein Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG wegen auswärtiger Unterbringung nicht beansprucht werden (BFH-Urteil vom 26.6.1992, BStBl 1993 II S. 278).

#### Mietzahlungen

**Mietzahlungen** für eine ersatzweise angemietete Wohnung können als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sein,

wenn eine Nutzung der bisherigen eigenen Wohnung wegen **Ein-  
sturzgefahr** amtlich untersagt ist. Dies gilt jedoch nur bis zur Wie-  
derherstellung der Bewohnbarkeit oder bis zu dem Zeitpunkt, in  
dem der Steuerpflichtige die Kenntnis erlangt, dass eine Wieder-  
herstellung der Bewohnbarkeit nicht mehr möglich ist (BFH-Urteil  
vom 21.4.2010, BStBl II S. 965).

### Mittagsheimfahrten

Aufwendungen für **Mittagsheimfahrten** von der Arbeitsstätte stel-  
len keine außergewöhnliche Belastung dar, auch wenn die Fahrten  
wegen des Gesundheitszustandes oder einer Behinderung des  
Steuerpflichtigen angebracht oder erforderlich sind (BFH-Urteil  
vom 4.7.1975, BStBl II S. 738).

### Pflegeaufwendungen für Dritte

#### • Abzug als außergewöhnliche Belastungen

Pflegeaufwendungen (z.B. Kosten für die Unterbringung in einem  
Pfleheim), die dem Steuerpflichtigen infolge der Pflegebedürftig-  
keit einer Person erwachsen, der gegenüber der Steuerpflichtige  
zum Unterhalt verpflichtet ist (z.B. seine Eltern oder Kinder), kön-  
nen grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen abgezogen  
werden, sofern die tatsächlich angefallenen Pflegekosten von den  
reinen Unterbringungskosten abgegrenzt werden können (BFH-  
Urteil vom 12.11.1996, BStBl 1997 II S. 387). Aufwendungen, die  
einem Steuerpflichtigen für die krankheitsbedingte Unterbringung  
eines Angehörigen in einem Heim entstehen, stellen als Krank-  
heitskosten eine außergewöhnliche Belastung i.S. des § 33 EStG  
dar. Ob die Pflegebedürftigkeit bereits vor Beginn des Heimaufent-  
halts oder erst später eingetreten ist, ist ohne Bedeutung (BMF-  
Schreiben vom 20.1.2003, BStBl I S. 89). Abziehbar sind neben den  
Pflegekosten auch die im Vergleich zu den Kosten der normalen  
Haushaltsführung entstandenen Mehrkosten für Unterbringung  
und Verpflegung (BFH-Urteil vom 24.2.2000, BStBl II S. 294). Auf-  
wendungen wegen Pflegebedürftigkeit sind jedoch nur insoweit als  
außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, als die Pflege-  
kosten die Leistungen der Pflegepflichtversicherung und das aus  
einer ergänzenden privaten Pflegekrankenversicherung bezogene  
Pflege(tage)geld übersteigen (BFH-Urteil vom 14.4.2011, BStBl II  
S. 701); zur Berücksichtigung einer Steuerermäßigung nach § 35a  
EStG für den Teil der Pflegeaufwendungen, der wegen der Gegen-  
rechnung von Pflegegeld oder Pflegetagegeld nicht als außerge-  
wöhnliche Belastungen nach § 33 EStG berücksichtigt werden  
konnte, vgl. Tz 1.15.1 und 1.16.7.

#### • Abgrenzung zu Unterhaltsaufwendungen

Entstehen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für typischen  
**Unterhalt** und zugleich für außergewöhnlichen Bedarf (z.B.  
wegen **Krankheit** oder **Pflegebedürftigkeit**) eines nahen **Angehö-  
rigen**, so sind diese Aufwendungen für die Anwendung des § 33a  
Abs. 1 EStG und die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belas-  
tung allgemeiner Art nach § 33 EStG voneinander abzugrenzen.  
Nach dem BMF-Schreiben vom 2.12.2002 (BStBl I S. 1389) ist die  
Übernahme der Kosten einer krankheitsbedingten **Heimunter-  
bringung** für einen nahen **Angehörigen** nur dann zwangsläufig  
i.S. des § 33 EStG, wenn die untergebrachte Person nicht in der Lage  
ist, diese Kosten mit seinen Einkünften und Bezügen selbst zu tra-  
gen. Hierbei ist ein angemessener Betrag für zusätzlichen persönli-  
chen Bedarf zu berücksichtigen; als angemessen kann in Anleh-  
nung an § 21 Abs. 3 BSHG regelmäßig der für den zusätzlichen pers-  
önlichen Bedarf erklärte Betrag anerkannt werden, wenn er 1550 €  
jährlich nicht übersteigt. Die Einzelheiten des vorgenannten BMF-  
Schreibens vom 2.12.2002 mit zwei Berechnungsbeispielen sind  
bei den Erläuterungen zur **Anlage Unterhalt** in Tz 4.4 dargestellt.  
Für die Frage der Zwangsläufigkeit ist es im Übrigen unschädlich,  
wenn ein schwerbehindertes Kind zur Altersversorgung ein maß-  
volles Vermögen bildet; § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG zur Berücksichti-  
gung von eigenem Vermögen des Unterhaltsempfängers kommt im  
Rahmen des § 33 EStG nicht zur Anwendung (BFH-Urteil vom  
11.2.2010, BStBl II S. 621).

#### • Fahrtkosten

Aufwendungen für Fahrten, um einen kranken Angehörigen, der  
im eigenen Haushalt lebt, zu betreuen und zu versorgen, können  
unter besonderen Umständen außergewöhnliche Belastungen  
sein. Die Fahrten dürfen nicht lediglich der allgemeinen Pflege ver-  
wandtschaftlicher Beziehungen dienen (BFH-Urteile vom 6.4.1990,  
BStBl II S. 958 und vom 22.10.1996, BStBl 1997 II S. 558).

#### • Übertragung des gesamten sicheren Vermögens

Hat der pflegebedürftige Dritte im Hinblick auf sein Alter oder eine  
etwaige Bedürftigkeit dem Steuerpflichtigen Vermögenswerte  
zugewendet, z.B. ein Hausgrundstück, kommt ein Abzug der Pfl-  
geaufwendungen nur in der Höhe in Betracht, wie die Aufwendun-  
gen den Wert des hingegebenen Vermögens übersteigen (R 33.3  
Abs. 5 EStR; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.11.1996, BStBl 1997 II  
S. 387).

#### • Zwangsläufigkeit bei persönlicher Pflege

Aufwendungen, die durch die persönliche Pflege eines nahen  
Angehörigen entstehen, sind nur dann außergewöhnliche Belas-  
tungen, wenn die Übernahme der Pflege unter Berücksichtigung  
der näheren Umstände des Einzelfalls aus rechtlichen oder sittli-  
chen Gründen i.S. des § 33 Abs. 2 EStG zwangsläufig ist. Allein das  
Bestehen eines nahen Verwandtschaftsverhältnisses reicht für die  
Anwendung des § 33 EStG nicht aus. Bei der erforderlichen  
Gesamtbewertung der Umstände des Einzelfalls sind u.a. der  
Umfang der erforderlichen Pflegeleistungen und die Höhe der für  
den Steuerpflichtigen entstehenden Aufwendungen zu berücksich-  
tigen (BFH-Urteil vom 22.10.1996, BStBl 1997 II S. 558).

### Prozesskosten

**Prozesskosten**, die mit einer Einkunftsart zusammenhängen, zäh-  
len vorrangig zu den Betriebsausgaben oder, wie beim arbeitsrecht-  
lichen Prozess, zu den Werbungskosten. Eine Berücksichtigung als  
außergewöhnliche Belastungen ist in diesen Fällen ausgeschlossen  
(§ 33 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Kosten eines **Zivilprozesses** hat der BFH nicht nur bei Gefähr-  
dung der Existenzgrundlage, sondern zuletzt unabhängig vom  
Streitgegenstand als außergewöhnliche Belastungen anerkannt  
(BFH-Urteil vom 12.5.2011, BStBl II S. 1015). Unausweichlich seien  
derartige Aufwendungen allerdings nur, wenn die Prozessführung  
hinreichende Aussicht auf Erfolg biete und nicht mutwillig  
erscheine. Davon sei nach Ansicht des BFH auszugehen, wenn der  
Erfolg des Zivilprozesses mindestens ebenso wahrscheinlich wie  
ein Misserfolg sei. Die Finanzverwaltung lehnt diese Rechtsaus-  
legung des BFH ab, weil es bei Prozesskosten regelmäßig am Merk-  
mal der Zwangsläufigkeit fehlt. Für eine eindeutige, zuverlässige  
und rechtssichere Einschätzung der Erfolgsaussichten eines Zivil-  
prozesses bzw. der Motive der Verfahrensbeteiligten stünden  
zudem keine geeigneten Instrumente zur Verfügung (vgl. BMF-  
Schreiben vom 20.12.2011, BStBl I S. 1286).

Als Reaktion auf die vorgenannte BFH-Rechtsprechung hat der  
Gesetzgeber Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits  
(Prozesskosten) mit Wirkung ab dem **VZ 2013** vom Abzug als  
außergewöhnliche Belastungen **gesetzlich ausgeschlossen** (§ 33  
Abs. 2 Satz 4 EStG i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgeset-  
zes). Ein Abzug kommt im Rahmen einer Öffnungsklausel nur  
noch dann **ausnahmsweise** in Betracht, wenn der Steuerpflich-  
tige ohne den Rechtsstreit Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage  
zu verlieren **und** seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem  
üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können; dabei müs-  
sen beide Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Die  
Finanzverwaltung legt diese Gesetzesänderung quasi als totales  
Abzugsverbot aus und hält extreme Ausnahmefälle, bei denen ein  
Abzug der Prozesskosten noch in Frage kommt, nur theoretisch  
für möglich. Die frühere NrSpr. des BFH zu **Scheidungskosten**  
bzw. zum »Kernbereich menschlichen Lebens« (z.B. bei Rechts-  
streitigkeiten über das **Umgangsrecht** der Eltern mit ihren Kin-  
dern oder die **Vaterschaftsfeststellung**, vgl. H 33.1–33.4 – Pro-  
zesskosten – EStH 2012) sei zudem ab dem VZ 2013 überholt. Ob  
diese strikte Gesetzesauslegung der Finanzverwaltung einer



## Teil I: Hauptvordruck Zeile 67

gerichtlichen Überprüfung Stand halten wird, bleibt abzuwarten. Beim BFH sind inzwischen wegen der Berücksichtigung von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen ab dem VZ 2013 mehrere Revisionsverfahren anhängig (Az. u.a. VI R 66/14, VI R 81/14, VI R 19/15). Einsprüche, die hierauf gestützt werden, ruhen gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes.

Von den unmittelbaren Scheidungskosten sind die Prozesskosten für sog. **Scheidungsfolgesachen** (Familienunterhalt, Ehwohnung und Haushalt, Güterrecht, Sorgerecht, Umgangsrecht Zugeinnausgleich) zu unterscheiden. Diese Folgesachen werden nicht zwingend, sondern nur auf Antrag eines Ehegatten mit dem Scheidungsverfahren zusammen verhandelt und entschieden. Sie können auch in einer außergerichtlichen Scheidungsfolgevereinbarung geregelt werden. Derartige Kosten erwachsen daher nicht zwangsläufig i.S. des § 33 EStG, sodass ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen insoweit schon dem Grunde ausscheidet (Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.10.2014, 4 K 1976/14, EFG 2015 S. 39, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 66/14). Nach Auffassung des FG Rheinland-Pfalz ist die geänderte Rechtsprechung des VI. Senats des BFH aus dem Jahr 2011 (vgl. o.a. BFH-Urteil vom 12.5.2011) durch die gesetzliche Verschärfung der Abzugsvoraussetzungen ab VZ 2013 überholt und kann auf Scheidungsfolgekosten nicht mehr angewendet werden.

Nicht als außergewöhnliche Belastungen wurden bislang schon von der Rspr. die Kosten eines **Steuerprozesses**, eines **Strafprozesses** (zuletzt BFH-Urteil vom 16.4.2013, IX R 5/12, BStBl 2013 II S. 806) oder eines verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zur Erlangung eines dauerhaften **Aufenthaltsrechts** des ausländischen Partners (BFH-Urteil vom 20.4.2006, BStBl 2007 II S. 41) anerkannt; ebenso nicht für Anwalts- und Prozesskosten im **Unterhaltsprozess** eines dauernd getrennt lebenden Ehegatten oder eines Vaters eines nichtehelichen Kindes. Prozesskosten aus Anlass eines **Erbschaftsstreites** (z.B. bei Streit um ein Vermächtnis oder über die Nachlassauseinandersetzung) sind ebenfalls keine außergewöhnlichen Belastungen; ebenso Prozesskosten, die Eltern aufwenden, um für ihr Kind einen **Studienplatz** in einem **Numerus-clausus-Fach** zu erstreiten (BFH-Urteil vom 9.11.1984, BStBl 1985 II S. 135).

Die gesetzliche Neuregelung ab dem VZ 2013 lässt die zur Frage der Berücksichtigung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen für **frühere VZ** anhängigen Revisionsverfahren (u.a. IX R 5/12, IX R 41/12, VI R 66/12, VI R 69/12, VI R 70/12, X R 34/12, VI R 16/13) unberührt. Insoweit zeichnet sich aber eine Änderung der Rechtsprechung ab. Der VI. Senat des BFH hält nicht mehr an seiner o.a. Rspr. zur grundsätzlichen Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen fest (vgl. BFH-Urteil vom 18.6.2015, VI R 17/14).

### Sanierungsaufwendungen für ein selbstgenutztes Gebäude

Kosten für übliche Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen oder die Beseitigung von Baumängeln eines selbstgenutzten Wohngebäudes sind **nicht** als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung kommt aber bei Aufwendungen für die **Sanierung** eines selbst genutzten Wohngebäudes in Betracht, wenn durch die Baumaßnahmen **konkrete Gesundheitsgefährdungen**, etwa durch ein asbestgedecktes Dach, abgewehrt werden (BFH-Urteil vom 29.3.2012, VI R 47/10, BStBl II S. 570). Ein die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen ausschließender Baumangel liegt dann nicht vor, wenn der Einsatz mittlerweile verbotener schadstoffhaltiger Materialien noch zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes erlaubt war und das Gebäude später veräußert wird.

Aufwendungen zur Sanierung eines in Folge von Brand- oder Hochwasserschäden mit **»Echtem Hausschwamm«** befallenen Gebäudes können im Einzelfall ebenfalls ein unabwendbares Ereignis sein, wenn der Befall unentdeckt bleibt, die konkrete Gefahr der Unbewohnbarkeit eines Gebäudes droht und daraus eine aufwendige Sanierung folgt (BFH-Urteil vom 29.3.2012, VI R 70/10, BStBl II S. 572). Das Gleiche gilt, wenn eine vom Gebäude ausgehende unzumutbare Beeinträchtigung behoben wird (BFH-

Urteil vom 29.3.2012, VI R 21/11, BStBl II S. 574); die Unzumutbarkeit ist anhand objektiver Kriterien zu bestimmen (z.B. bei Geruchsbelästigungen durch das Überschreiten von objektiv feststellbaren Geruchsschwellen).

Der Grund für die Sanierung darf weder beim Erwerb des Grundstücks erkennbar gewesen noch vom Grundstückseigentümer verschuldet worden sein. Auch muss der Steuerpflichtige realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte verfolgen, bevor er seine Aufwendungen steuerlich geltend machen kann, und er muss sich den aus der Erneuerung ergebenden Vorteil anrechnen lassen (»Neu für Alt«).

Bei der Beseitigung konkreter von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs ausgehender Gesundheitsgefahren ist nach Ansicht des BFH ein vor Durchführung dieser Maßnahmen erstelltes amtliches technisches Gutachten **nicht** erforderlich. Gleichwohl hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass er sich den Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte.

### Schadensersatzleistungen

**Schadensersatzleistungen** im Zusammenhang mit einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit sind vorrangig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen. In anderen Fällen können Schadensersatzleistungen zwangsläufig i.S. des § 33 EStG sein, wenn der Steuerpflichtige bei der Schädigung nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt hat (BFH-Urteil vom 3.6.1982, BStBl II S. 749). Im Rahmen der Gefährdungshaftung (z.B. bei der Tierhalterhaftung) dürfte jedoch auch bei schuldlosem Verhalten des Steuerpflichtigen eine Zwangsläufigkeit nicht gegeben sein, insbesondere wenn dieser auf den Abschluss einer möglichen Haftpflichtversicherung verzichtet hat.

### Schulbesuch

Kosten für den **Schulbesuch** eines Kindes (z.B. Privatschule, Internat) werden durch die Vorschriften des **Familienleistungsausgleichs** abgegolten (Anlage Kind, Zeilen 4 bis 22 und 50 bis 52). Aufwendungen für den Schulbesuch sind daher grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig, wenn es sich dabei um unmittelbare **Krankheitskosten** handelt (BFH-Urteil vom 17.4.1997, BStBl II S. 752; vgl. aber R 33.4 Abs. 2 EStR für den Fall, dass bei einem behinderten Kind eine geeignete öffentliche Schule nicht zur Verfügung steht oder nicht in zumutbarer Weise erreichbar ist). Nach dem BFH-Urteil vom 23.11.2000 (BStBl 2001 II S. 132) sind Schulgeldzahlungen an eine fremdsprachliche Schule im Inland auch dann nicht als außergewöhnliche Belastung (oder Werbungskosten) abziehbar, wenn sich die ausländischen Eltern aus beruflichen Gründen nur vorübergehend im Inland aufhalten. Wegen eines etwaigen (beschränkten) Sonderausgabenabzugs von Schulgeld für den Besuch einer Privatschule durch Kinder, für die der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld hat, vgl. Anlage Kind, Zeile 61 bis 63.

Aufwendungen von Eltern für die **auswärtige Unterbringung** eines an Asthma erkrankten Kindes in einem **Schulinternat** (auf einer Nordseeinsel) sind nach dem BFH-Urteil vom 26.6.1992 (BStBl 1993 II S. 212) als außergewöhnliche Belastung i.S. des § 33 EStG zu berücksichtigen, wenn der Aufenthalt aus klimatischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit **nachweislich unabdingbar notwendig** ist und der Schulbesuch nur anlässlich dieser Heilbehandlung gleichsam nebenbei und nachrangig erfolgt (vgl. H 33a.2 – Auswärtige Unterbringung – EStH). Aufwendungen für den Besuch einer Schule für **Hochbegabte** können außergewöhnliche Belastungen sein, wenn dies medizinisch angezeigt ist und es sich hierbei um unmittelbare Krankheitskosten handelt. Dies gilt auch für die Kosten einer auswärtigen der Krankheit geschuldeten Internatsunterbringung, selbst wenn diese zugleich der schulischen Ausbildung dient. Ein zusätzlicher Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG kann dann aber nicht gewährt werden (BFH-Urteil vom 12.5.2011, VI R 37/10, BStBl II S. 783).

### Studiengebühren

**Studiengebühren** für die Hochschulausbildung eines Kindes sind weder nach § 33a Abs. 2 EStG noch nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastung abziehbar (BFH-Urteil vom 17.12.2009, BStBl 2010 II S. 341).

### Trinkgelder

**Trinkgelder** sind nicht zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 2 EStG und daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, auch wenn die zugrunde liegende Leistung selbst als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen ist (z.B. bei Trinkgeldern an Krankenhauspersonal, Masseur usw. im Zusammenhang mit einer ärztlichen Behandlung; vgl. BFH-Urteile vom 30.10.2003, BStBl 2004 II S. 270 und vom 19.4.2012, BStBl II S. 577).

### Umzugskosten

Kosten eines privaten **Umzuges** sind unabhängig von der Art der Wohnungskündigung durch den Mieter oder den Vermieter regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung (BFH-Urteile vom 28.2.1975, BStBl II S. 482 und vom 23.6.1978, BStBl II S. 526). Bei Umzugsdienstleistungen durch Selbständige kann jedoch u.U. eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG (vgl. Zeilen 71 bis 78) in Betracht kommen. Wegen eines etwaigen Werbungskostenabzugs vgl. Anlage N, Zeilen 46 bis 48, ABC »Umzugskosten«.

### Vermögensverluste

Verluste durch Einbußen am **Vermögen** können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (z.B. Diebstahl oder Brand des Pkw). So können Aufwendungen für einen Pkw, der zum Privatvermögen gehört und bei einer Privatfahrt zerstört wird, nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (BFH-Urteil vom 17.10.1973, BStBl 1974 II S. 104). Gleiches gilt, wenn die Privatfahrt mit einem geliehenen Pkw durchgeführt wurde (BFH-Urteil vom 17.10.1973, BStBl 1974 II S. 105).

### Zwischenheimfahrten

Fahrtkosten aus Anlass von **Zwischenheimfahrten** können grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Wird aber ein Kind, das altersbedingt einer Begleitung bedarf, von einer Begleitperson zum Zwecke einer amtsärztlich bestätigten Heilbehandlung (vgl. Tz 1.15.4) von mehrstündiger Dauer zu einer besonderen Behandlungseinrichtung gefahren und von dort wieder abgeholt, so sind auch die Aufwendungen für die **Zwischenheimfahrten** der **Begleitperson** als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn es der Begleitperson unzumutbar ist, die Behandlung abzuwarten (BFH-Urteil vom 3.12.1998, BStBl 1999 II S. 227). Der BFH hat in diesem Urteil bestätigt, dass die als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Fahrtkosten bei Benutzung eines Pkw nur in Höhe der Kosten für die Benutzung eines **öffentlichen Verkehrsmittels** abzugsfähig sind, es sei denn, es bestand keine zumutbare öffentliche Verkehrsverbindung; vgl. H 33.1–33.4 – Fahrtkosten, allgemein – EStH.

## 1.16 Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienst- und Handwerkerleistungen

### 1.16.1 Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer

**vor 69** Aufwendungen für **haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen** werden nach § 35a EStG über eine Ermäßigung der tariflichen ESt berücksichtigt. Zur Anwendung dieser Vorschrift und zu Zweifelsfragen wird auf das BMF-Schreiben vom 10.1.2014 (BStBl II S. 75) hingewiesen.

Im Einzelnen kommen folgende Steuerermäßigungen in Betracht:

Aufwendungen	Steuerermäßigung	anzugeben im Hauptvordruck in
• für <b>geringfügige Beschäftigungen</b> im Privathaushalt – sog. Minijobs	20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € jährlich	<b>Zeile 69</b>
• für <b>Beschäftigungsverhältnisse</b> im Privathaushalt, für die Pflichtbeiträge zur <b>Sozialversicherung</b> entrichtet wurden	20 % der Aufwendungen, höchstens 4000 € jährlich	<b>Zeile 70</b> <b>Zeile 71</b>
• für die Inanspruchnahme von <b>haushaltsnahen Dienstleistungen</b> einschließlich <b>Pflege- und Betreuungsleistungen</b> für pflegebedürftige Personen		<b>Zeile 72</b>
• für die Inanspruchnahme von <b>Handwerkerleistungen</b> für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im eigenen Haushalt	20 % der Aufwendungen, höchstens 1200 € jährlich	<b>Zeile 73</b>

#### BEISPIEL:

Der Eigentümer E eines selbst bewohnten Einfamilienhauses hat im Jahr 2015 folgende Leistungen verschiedener Dienstleister in Anspruch genommen und die Aufwendungen durch Überweisung des Rechnungsbetrags bezahlt:

für laufende Gartenpflegearbeiten	2000 €
für Pflegeleistungen für seine Ehefrau, die Leistungen der Pflegeversicherung erhält (letztere sind bereits angerechnet)	8000 €
für einen neuen Bodenbelag (Parkett) (es handelt sich jeweils um die reinen Arbeitskosten, ohne Material)	8000 €
E erhält nach § 35a EStG folgende <b>Steuerermäßigungen:</b>	
für Gartenarbeiten und Pflegeleistungen: 20 % von 10 000 €	2000 €
für den Bodenbelag: 20 % von 8000 € (= 1600 €), höchstens	1200 €
insgesamt	<u>3200 €</u>

## 1.16.2 Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse

### 1.16.2.1 Begriff

Der Begriff des haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses verlangt eine Tätigkeit, die einen engen Bezug zum eigenen **Haushalt** hat. Zu den haushaltsnahen Tätigkeiten gehören u.a. die Zubereitung von Mahlzeiten im eigenen Haushalt, die Reinigung der Wohnung des Steuerpflichtigen, die Gartenpflege und die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern sowie von kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen. Die Erteilung von Unterricht (z.B. Sprachunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen fallen nicht darunter.

### 1.16.2.2 Mehrere Beschäftigungsverhältnisse

Liegen mehrere nach § 35a EStG begünstigte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse vor, sind in den **Zeilen 69** und **70** die Angaben für das jeweils erste Beschäftigungsverhältnis einzutragen. Aufwendungen für weitere Beschäftigungsverhältnisse sind auf einem besonderen Blatt anzugeben und zu erläutern.

 **ElsterFormular:**

In ElsterFormular stehen für die Angaben zu mehreren begünstigten Beschäftigungsverhältnissen weitere Eingabemöglichkeiten zur Verfügung, die per Mausclick hinzugefügt werden können. Die Art der Tätigkeit kann dabei aus einer vorgegebenen Liste ausgewählt werden.

### 1.16.2.3 Geringfügige Beschäftigung

Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige nur beanspruchen, wenn es sich bei dem haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnis um eine geringfügige Beschäftigung i.S. des § 8a SGB IV (sog. **Minijob**) im Privathaushalt handelt. Es handelt sich nur dann um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i.S. dieser Vorschrift, wenn der Steuerpflichtige am **Haushalts-scheckverfahren** teilnimmt. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass nicht jedes Beschäftigungsverhältnis i.S. des § 8a SGB IV nach § 35a Abs. 1 EStG begünstigt ist, weil hiernach nur geringfügige Beschäftigungsverhältnisse erfasst werden, die **in** einem inländischen oder in der Europäischen Union (EU) oder dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) liegenden Haushalt ausgeübt werden (vgl. Tz 1.16.3). § 8a SGB IV setzt dagegen lediglich voraus, dass die geringfügige Beschäftigung **durch** einen privaten Haushalt begründet ist. Da Wohnungseigentümergeinschaften und Vermieter im Rahmen ihrer Vermietertätigkeit nicht am Haushalts-scheckverfahren teilnehmen können, sind von diesen eingegangene geringfügige Beschäftigungsverhältnisse nicht nach § 35a Abs. 1 EStG begünstigt; es kommt insoweit aber eine Berücksichtigung als haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG in Betracht (vgl. Tz 1.16.4).

### 1.16.2.4 Beschäftigungsverhältnisse in nicht inländischen Haushalten

Bei einem nicht inländischen Haushalt, der in einem EU-/EWR-Staat liegt, setzt die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 EStG voraus, dass das monatliche Arbeitsentgelt die Geringfügigkeitsgrenze von **450 €** nicht übersteigt, die Sozialversicherungsbeiträge ausschließlich von dem Arbeitgeber zu entrichten sind und von ihm auch entrichtet werden. Bei anderen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen i.S. des § 35a Abs. 2 EStG ist Voraussetzung ist, dass aufgrund des Beschäftigungsverhältnisses Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherung in dem jeweiligen EU-/EWR-Staat entrichtet werden.

### 1.16.2.5 Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen/dem Lebenspartner

Da familienrechtliche Verpflichtungen grundsätzlich nicht Gegenstand eines steuerlich anzuerkennenden Vertrags sein können, sind entsprechende Vereinbarungen zwischen in einem Haushalt zusammenlebenden **Ehegatten** (§§ 1360, 1356 Abs. 1 BGB) oder zwischen Eltern und in deren Haushalt lebenden **Kindern** (§ 1619 BGB) nicht begünstigt. Dies gilt entsprechend für die Lebenspartner einer eingetragenen **Lebenspartnerschaft**. Auch bei in einem Haushalt zusammenlebenden Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft oder einer nicht eingetragenen Lebenspartnerschaft kann regelmäßig nicht von einem begünstigten Beschäftigungsverhältnis ausgegangen werden, weil jeder Partner auch seinen eigenen Haushalt führt und es deshalb an dem für Beschäftigungsverhältnisse typischen Über- und Unterordnungsverhältnis fehlt.

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse mit Angehörigen, die nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben (z.B. mit Kindern, die in einem eigenen Haushalt leben), können steuerlich nur anerkannt werden, wenn die Verträge zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und tatsächlich auch so durchgeführt werden.

## 1.16.3 Haushalt des Steuerpflichtigen

### 1.16.3.1 Voraussetzungen

Das haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis, die haushaltsnahe Dienstleistung oder die Handwerkerleistung müssen in einem **inländischen** oder in einem anderen in der **Europäischen Union** oder im **Europäischen Wirtschaftsraum** liegenden eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt oder erbracht werden.

Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen, die ausschließlich Tätigkeiten zum Gegenstand haben, die **außerhalb** des **Privathaushalts** des Steuerpflichtigen ausgeübt bzw. erbracht werden, sind nicht begünstigt. Danach gehört z.B. die Tätigkeit einer **Tagesmutter** nur zu den begünstigten Tätigkeiten i.S. des § 35a EStG, wenn die Betreuung **im Haushalt** des Steuerpflichtigen erfolgt. Auch die Begleitung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen bei Einkäufen und Arztbesuchen sowie kleine Botengänge usw. sind nur dann begünstigt, wenn sie zu den Nebenpflichten der Haushaltshilfe, des Pflegenden oder Betreuenden im Haushalt gehören. Pflege- und Betreuungsleistungen sind jedoch auch dann begünstigt, wenn die Pflege und Betreuung nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person durchgeführt wird. In diesem Fall ist Voraussetzung, dass der Haushalt der gepflegten oder betreuten Person im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum liegt (§ 35a Abs. 4 EStG).

### 1.16.3.2 Wohnen in einem Heim

Eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 bis 3 EStG ist auch möglich, wenn sich der eigenständige und abgeschlossene Haushalt in einem **Heim**, wie z.B. einem Altenheim, einem Altenwohnheim, einem Pflegeheim oder einem Wohnstift befindet. Ein Haushalt in einem Heim ist gegeben, wenn die Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen von ihrer Ausstattung für eine Haushaltsführung geeignet sind (Bad, Küche, Wohn- und Schlafbereich), individuell genutzt werden können (Abschließbarkeit) und eine eigene Wirtschaftsführung des Steuerpflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird (Rz 16 des BMF-Schreibens vom 10.1.2014, BStBl I S. 75). Auch das Heim muss in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegen. Nach Ansicht des FG Nürnberg muss die Wohnform, in der der Steuerpflichtige lebt, nicht zwingend eine von den Heimgesetzen erfasste Einrichtung sein (Urteil vom 13.2.2014, 6 K 1026/13, EFG 2014 S. 1312, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 18/14). Deshalb kann auch bei einem nicht unter die Heimgesetzgebung fallenden betreuten Wohnen innerhalb einer Seniorenresidenz der Heimbegriff nach § 35a Abs. 2 Satz 2. Alternative EStG erfüllt sein.

Zu den begünstigten haushaltsnahen Dienstleistungen bei einer **Heimunterbringung** gehören neben den in dem eigenständigen und abgeschlossenen Haushalt des Steuerpflichtigen durchgeführten und individuell abgerechneten Leistungen (z.B. Reinigung des Appartements, Pflege- und Betreuungsleistungen, Handwerkerleistungen im Appartement) u.a. die Hausmeisterarbeiten, die Gartenpflege sowie kleinere Reparaturarbeiten, die Dienstleistungen des Haus- und Etagepersonals sowie die Reinigung der Gemeinschaftsflächen, wie Flure, Treppenhäuser und Gemeinschaftsräume (BFH-Urteil vom 29.1.2009, BStBl 2010 II S. 166). Die Tätigkeit von Haus- und Etagedamen, deren Aufgabe neben der Betreuung des Bewohners noch zusätzlich in der Begleitung des Steuerpflichtigen, dem Empfang von Besuchern und der Erledigung kleiner Botengänge besteht, ist grundsätzlich den haushaltsnahen Dienstleistungen zuzurechnen.

Aufwendungen für Reparatur- und Instandsetzungsarbeiten sind nur begünstigt, wenn konkrete tatsächlich erbrachte Handwerkerleistungen mit dem Heimbewohner abgerechnet worden sind und von diesem getragen wurden. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Aufwendungen durch eine Sonderumlage oder aus einer entsprechenden Rücklage beglichen worden sind. Demgegenüber sind die Kosten, die der Heimbetreiber zu tragen hat und die allenfalls im Rahmen des monatlich zu zahlenden Heimentgelts kalku-

latorisch auf die Heimbewohner umgelegt wurden, nicht nach § 35a EStG begünstigt. Diese Rechtsauffassung wird durch das BFH-Urteil vom 5.7.2012 (BStBl 2013 II S. 14) gestützt, wonach monatliche Pauschalzahlungen für Schönheitsreparaturen an den Vermieter einer Wohnung, der nach dem Mietvertrag zur Durchführung der Schönheitsreparaturen verpflichtet ist, beim Mieter ebenfalls keine nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen für Handwerkerleistungen darstellen.

### 1.16.3.3 Weitere Fälle

Zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört auch eine Wohnung, die der Steuerpflichtige einem bei ihm steuerlich zu berücksichtigenden **Kind** (§ 32 EStG) zur unentgeltlichen Nutzung überlässt. Das Gleiche gilt für eine **Zweit-** und **eigengenutzte Wochenend- oder Ferienwohnung** (auch wenn diese in einem EU-/EWR-Staat belegen ist) sowie eine tatsächlich eigengenutzte geerbte Wohnung. Der Steuerpflichtige kann deshalb für Leistungen, die in diesen Wohnungen durchgeführt werden, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch nehmen. Dies gilt auch, wenn die Leistungen für die eigengenutzte geerbte Wohnung noch vom Erblasser in Anspruch genommen und die Rechnungsbeträge vom Erben überwiesen worden sind. Die Steuerermäßigung wird – auch bei Vorhandensein mehrerer Wohnungen – allerdings insgesamt nur einmal bis zu den jeweiligen Höchstbeträgen gewährt.

### 1.16.3.4 Zubehörräume, Außenanlagen

Zur Haushaltsführung gehört auch das Bewirtschaften von **Zubehörräumen** und **Außenanlagen**. Die Grenzen des Haushalts i.S. des § 35a EStG werden daher regelmäßig – unabhängig von den Eigentumsverhältnissen – durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Maßgeblich ist, dass der Steuerpflichtige den ggf. gemeinschaftlichen Besitz über diesen Bereich ausübt und für Dritte dieser Bereich nach der Verkehrsanschauung der (Wohn-)Anlage, in der der Steuerpflichtige seinen Haushalt betreibt, zugeordnet wird. So gehört z.B. auch eine an ein Mietwohngrundstück angrenzende, im Gemeinschaftseigentum der Wohnungseigentümer stehende **Gartenanlage** zum Haushalt der Bewohner, und zwar unabhängig davon, ob der Bewohner diese Gartenanlage als Miteigentümer kraft eigenen Rechts oder als Mieter kraft abgeleiteten Rechts bewirtschaften darf.

### 1.16.3.5 Wohnungswechsel, Umzug

Der Begriff »im Haushalt« ist nicht in jedem Fall mit »tatsächlichem Bewohnen« gleichzusetzen. Beabsichtigt der Steuerpflichtige umzuziehen, und hat er für diesen Zweck bereits eine Wohnung oder ein Haus gemietet oder gekauft, gehört auch diese Wohnung oder dieses Haus zu seinem Haushalt, wenn er tatsächlich dorthin umzieht. Hat der Steuerpflichtige seinen Haushalt durch **Umzug** in eine andere Wohnung oder ein anderes Haus verlegt, gelten Maßnahmen zur Beseitigung der durch die bisherige Haushaltsführung veranlassten Abnutzung (z.B. Renovierungsarbeiten eines ausziehenden Mieters) noch als im Haushalt erbracht. Voraussetzung ist, dass die Maßnahmen in einem engen zeitlichen Zusammenhang zu dem Umzug stehen.

Für die Frage, ab wann oder bis wann es sich um einen Haushalt des Steuerpflichtigen handelt, kommt es im Übrigen grundsätzlich auf das wirtschaftliche Eigentum an. Bei einem Mietverhältnis ist deshalb der im Mietvertrag vereinbarte Beginn des Mietverhältnisses oder bei Beendigung das Ende der Kündigungsfrist und bei einem Kauf der Übergang von Nutzen und Lasten entscheidend. Ein früherer oder späterer Zeitpunkt für den Ein- oder Auszug ist durch geeignete Unterlagen (z.B. Meldebestätigung der Gemeinde, Bestätigung des Vermieters) nachzuweisen. In Zweifelsfällen kann auf das in der Regel anzufertigende Übergabe-/Übernahmeprotokoll abgestellt werden (Rz 19 des BMF-Schreibens vom 10.1.2014, BStBl I S. 75).

## 1.16.4 Haushaltsnahe Dienstleistungen

### 1.16.4.1 Begünstigte Tätigkeiten

Zu den **haushaltsnahen Dienstleistungen** (§ 35a Abs. 2 Satz 1 EStG) gehören nur Tätigkeiten, die nicht zu den Handwerkerleistungen i.S. des § 35a Abs. 3 EStG zählen und gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden (Rz 7 des BMF-Schreibens vom 10.1.2014, BStBl I S. 75). Verrichtungen, die zwar im Haushalt des Steuerpflichtigen ausgeübt werden, aber keinen Bezug zur Hauswirtschaft haben (z.B. Maler- und Tapezierarbeiten an Innenwänden und Decken durch einen Handwerksbetrieb), zählen nicht zu den haushaltsnahen Dienstleistungen i.S. des § 35a Abs. 2 EStG (BFH-Urteil vom 6.5.2010, BStBl 2011 II S. 909). Hierbei handelt es sich aber um handwerkliche Tätigkeiten, die als Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt sind (vgl. Tz 1.16.5.1).

Als haushaltsnahe Dienstleistungen kommen z.B. die Inanspruchnahme haushaltsnaher Tätigkeiten über eine Dienstleistungsagentur (gewerblicher Dienstleistungsbetrieb), die Tätigkeit eines selbständigen Fensterputzers oder Pflegedienstes sowie Gartenpflegearbeiten (z.B. Rasenmähen, Heckenschneiden) durch einen selbständigen Gärtner in Betracht. Dazu gehören auch **geringfügige Beschäftigungsverhältnisse**, die durch Wohnungseigentümergeinschaften und Vermieter im Rahmen ihrer Vermietertätigkeit eingegangen werden. **Umzugsdienstleistungen** für Privatpersonen gehören (abzüglich Erstattungen von Dritten) ebenfalls zu den haushaltsnahen Dienstleistungen. Dienstleistungen, bei denen die Lieferung von Waren im Vordergrund steht (z.B. **Partyservice** anlässlich einer Feier), sind nicht begünstigt; ebenso als eigenständige Leistung vergütete **Bereitschaftsdienste**. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Bereitschaftsdienst Nebenleistung einer ansonsten begünstigten Hauptleistung ist.

Eine beispielhafte Aufzählung begünstigter und nicht begünstigter haushaltsnaher Dienstleistungen enthält darüber hinaus die Anlage 1 zu dem o.a. BMF-Schreibens vom 10.1.2014. Aufwendungen für die Versorgung und Betreuung eines **Haustieres** in der Wohnung des Steuerpflichtigen (Arbeits- und Fahrtkosten) sind danach bislang nicht nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG begünstigt (a.A. FG Düsseldorf vom 4.2.2015, 15 K 1779/14 E, EFG 2015 S. 650, Revision eingelegt – Az. beim BFH: VI R 13/15).

#### ElsterFormular:

Gegenüber dem amtlichen Formular bietet ElsterFormular zusätzliche Eintragungsmöglichkeiten zu haushaltsnahen Dienstleistungen (Zeile 71) und Pflege- und Betreuungsleistungen im Haushalt (Zeile 72), die bei Bedarf per Mausclick hinzugefügt oder auch wieder entfernt werden können.

### 1.16.4.2 Personenbezogene Dienstleistungen

**Personenbezogene Dienstleistungen** (z.B. Frisör- oder Kosmetikerleistungen) sind keine haushaltsnahen Dienstleistungen, selbst wenn sie im Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Diese Leistungen können jedoch zu den Pflege- und Betreuungsleistungen gehören, wenn sie im Leistungskatalog der Pflegeversicherung aufgeführt sind.

### 1.16.4.3 Dienstleistungen auf öffentlichem Gelände

Haushaltsnahe Dienstleistungen, die sowohl auf **öffentlichem Gelände** als auch auf **Privatgelände** durchgeführt werden (z.B. Straßen- und Gehwegreinigung, Winterdienst), sind nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung aufzuteilen; nur die Aufwendungen für Dienstleistungen auf dem Privatgelände sind nach § 35a EStG begünstigt (Rz 9 und 40 des BMF-Schreibens vom 10.1.2014, BStBl I S. 75). Dies gilt bisher auch dann, wenn eine konkrete Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Reinigung und Schneeräumung von öffentlichen Gehwegen und Bürgersteigen besteht. Der BFH hat demgegenüber entschieden, dass auch die Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die jenseits der Grund-

## Teil I: Hauptvordruck

### Zeile 73

stücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund geleistet werden, als haushaltsnahe Dienstleistung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG begünstigt sein kann (BFH-Urteil vom 20.3.2014, VI R 55/12, BStBl II S. 880). Es muss sich dabei allerdings um Tätigkeiten handeln, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht und in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen. Davon sei insbesondere auszugehen, wenn der Steuerpflichtige als Eigentümer oder Mieter zur Reinigung oder Schneeräumung von öffentlichen Straßen und (Geh-)Wegen verpflichtet ist. Die Finanzverwaltung wendet das o.a. BFH-Urteil bislang nur auf den konkret entschiedenen Sachverhalt an. Darüber hinaus dürften nun aber auch **Straßenreinigungsgebühren** der Gemeinde nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG begünstigt sein, wenn der Steuerpflichtige damit eine eigene Verpflichtung zur Straßenreinigung erfüllt. Es empfiehlt sich daher, entsprechende Aufwendungen in **Zeile 71** geltend zu machen. Bei Ablehnung der Aufwendungen durch das Finanzamt sollte dagegen unter Hinweis auf die o.a. BFH-Rspr. Einspruch eingelegt werden.

Nicht begünstigt sind weiter Aufwendungen, bei denen die Entsorgung im Vordergrund steht (z.B. Müllabfuhr). Etwas anderes gilt, wenn die Entsorgung als Nebenleistung zur Hauptleistung anzusehen ist. Auch Aufwendungen, bei denen eine **Gutachtertätigkeit** im Vordergrund steht, sind nicht begünstigt. Das Gleiche gilt für **Verwaltergebühren**.

#### 1.16.4.4 Pflege- und Betreuungsleistungen

Aufwendungen für **haushaltsnahe Pflege- und Betreuungsleistungen** werden ebenfalls von dem Fördertatbestand des § 35a Abs. 2 EStG erfasst. Die Feststellung und der Nachweis einer Pflegebedürftigkeit oder der Bezug von Leistungen der Pflegeversicherung sowie eine Unterscheidung nach Pflegestufen sind **nicht** erforderlich. Es reicht aus, wenn Dienstleistungen zur Grundpflege, d.h. zur unmittelbaren Pflege am Menschen (Körperpflege, Ernährung und Mobilität) oder zur Betreuung in Anspruch genommen werden. Die Steuerermäßigung steht neben der steuerpflichtigen pflegebedürftigen Person auch anderen Personen (z.B. Angehörigen) zu, wenn sie für Pflege- oder Betreuungsleistungen aufgenommen, die in ihrem Haushalt oder im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person durchgeführt werden. Die Steuerermäßigung ist haushaltsbezogen. Werden z.B. zwei pflegebedürftige Personen in einem Haushalt gepflegt, kann die Steuerermäßigung nur einmal in Anspruch genommen werden.

Bei einer Heimunterbringung sind auch die vom Heimbetreiber über eine Betreuungspauschale erhobenen Aufwendungen für die Möglichkeit, bei Bedarf bestimmte Pflege- oder Betreuungsleistungen in Anspruch zu nehmen, nach § 35a Abs. 2 EStG begünstigt. Aufwendungen für Pflegekostenergänzungsregelungen oder Beiträge an Einrichtungen (z.B. Solidarkassen), durch welche der Heimbewohner ähnlich einer Versicherung Ansprüche erwirbt, in vertraglich definierten Sachverhalten (z.B. bei Eintritt der Pflegebedürftigkeit) eine Kostenfreistellung oder eine Kostenerstattung zu erhalten, sind dagegen nicht begünstigt (Rz 29 des BMF-Schreibens vom 10.1.2014, BStBl I S. 75).

Für Pflegeleistungen und vergleichbare Heimunterbringungskosten besteht ein **Wahlrecht**, diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen allgemeiner Art nach § 33 EStG geltend zu machen (vgl. Tz 1.15.6, ABC »Eigene Pflegeaufwendungen«). Für die durch den Abzug der zumutbaren Belastung nicht abziehbaren Pflegeaufwendungen kann gleichwohl eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach § 35a Abs. 2 EStG beantragt werden (vgl. Tz 1.15.1).

#### 1.16.4.5 Vergleichbare Dienstleistungen mit einer Haushaltshilfe

Zu den nach § 35a Abs. 2 EStG begünstigten Aufwendungen gehören auch in **Heimunterbringungskosten** enthaltene Aufwendungen für Dienstleistungen, die denen einer **Haushaltshilfe** vergleichbar sind. Das können z.B. Aufwendungen für die Raumreinigung, die Zubereitung und das Servieren der Mahlzeiten oder den

Wäscheservice am Unterbringungsort sein. Das Vorhandensein eines eigenen Haushalts im Heim oder am Ort der dauernden Pflege ist dabei **nicht** erforderlich (Rz 14 des BMF-Schreibens vom 10.1.2014, BStBl I S. 75). Die begünstigten Kosten sind durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen (z.B. durch eine Bescheinigung der Heimleitung, aus der sich ergibt, in welcher Höhe das entrichtete Heimgeld auf die begünstigten Leistungen entfällt).

Nicht begünstigt sind Mietzahlungen, wie z.B. die allgemeinen Aufwendungen für die Unterbringung in einem Alten(wohn)heim, einem Pflegeheim oder einem Wohnstift (BFH-Urteil vom 30.8.1972, BStBl 1973 II S. 159); ebenso Aufwendungen für den Hausmeister, den Gärtner sowie sämtliche Handwerkerleistungen. Nicht mit einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind Pflege- und Betreuungsleistungen (vgl. Tz 1.16.4.4). Aufwendungen für diese Leistungen können nur als haushaltsnahe Dienstleistungen bzw. Handwerkerleistungen berücksichtigt werden, wenn in dem Heim ein eigener abgeschlossener Haushalt geführt wird (vgl. Tz 1.16.3.2).

### 1.16.5 Handwerkerleistungen

#### 1.16.5.1 Begünstigte Tätigkeiten

Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG gilt für alle **handwerklichen Tätigkeiten** für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen oder in einem EU-/EWR-Staat liegenden eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder kleine Ausbesserungsarbeiten handelt, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden, oder um **Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen**, die im Regelfall nur von Fachkräften durchgeführt werden. Zu den handwerklichen Tätigkeiten zählen u.a.:

- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern (innen und außen), Wandschränken, Heizkörpern und -rohren,
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z.B. Teppichboden, Parkett, Fliesen),
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen,
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen,
- Reparatur, Wartung und Montage von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z.B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, Personalcomputer und andere Gegenstände, die in der Hausratversicherung mitversichert werden können),
- Arbeiten an Innen- und Außenwänden,
- Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen, o.Ä.,
- Modernisierung des Badezimmers, der Küche,
- Maßnahmen der Gartengestaltung,
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück.

Handwerkliche Leistungen für **Hausanschlüsse** (z.B. Anschlüsse für die Trink- und Abwasserversorgung, Kabel für Strom oder Fernsehen), soweit die Aufwendungen die Zuleitungen zum Haus oder zur Wohnung auf dem Privatgelände betreffen, sind nach § 35a EStG begünstigt. Aufwendungen im Zusammenhang mit Zu- und Ableitungen, die sich auf öffentlichen Grundstücken befinden, sind nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung nicht begünstigt (Rz 9 und 15 des BMF-Schreibens vom 10.1.2014, BStBl I S. 75). Die Aufwendungen für Handwerkerleistungen, die sowohl auf öffentlichem Gelände als auch auf Privatgelände durchgeführt werden, sind daher bislang entsprechend aufzuteilen (vgl. Tz 1.16.4.3). Der BFH hat demgegenüber entschieden, dass auch die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund geleistet werden, als Handwerkerleistung nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt sein kann (BFH-Urteil vom 20.3.2014, VI R 56/12, BStBl II S. 882). Es muss sich dabei allerdings um Tätigkeiten handeln, die in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen. Davon sei ins-

73