

**4. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe
Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher
Dienstleistungen**

§ 35a

**Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe
Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleis-
tungen und Handwerkerleistungen**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) Für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, bei denen es sich um eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch handelt, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent, höchstens 510 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.

(2) ¹Für andere als in Absatz 1 aufgeführte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Dienstleistungen nach Absatz 3 sind, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent, höchstens 4000 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen. ²Die Steuerermäßigung kann auch in Anspruch genommen werden für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind.

(3) ¹Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1200 Euro. ²Dies gilt nicht für öffentlich geförderte Maßnahmen, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden.

(4) ¹Die Steuerermäßigung nach den Absätzen 1 bis 3 kann nur in Anspruch genommen werden, wenn das Beschäftigungsverhältnis, die Dienstleistung oder die Handwerkerleistung in einem in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen oder – bei Pflege- und Betreuungsleistungen – der gepflegten oder betreuten Person ausgeübt oder erbracht wird. ²In den Fällen des Absatzes 2 Satz 2 zweiter Halbsatz ist Voraussetzung, dass das Heim oder der Ort der dauernden Pflege in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegt.

(5) ¹Die Steuerermäßigungen nach den Absätzen 1 bis 3 können nur in Anspruch genommen werden, soweit die Aufwendungen nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen und soweit sie nicht als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind; für Aufwendungen, die dem Grunde nach unter § 9c fallen, ist eine Inanspruchnahme ebenfalls ausgeschlossen. ²Der Abzug von der tarifli-

chen Einkommensteuer nach den Absätzen 2 und 3 gilt nur für Arbeitskosten. ³Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach Absatz 2 oder für Handwerkerleistungen nach Absatz 3 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. ⁴Leben zwei Alleinstehende in einem Haushalt zusammen, können sie die Höchstbeträge nach den Absätzen 1 bis 3 insgesamt jeweils nur einmal in Anspruch nehmen.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Regierungsdirektor, Arnberg
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 35a

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 35a	1	D. Geltungsbereich des § 35a	4
B. Rechtsentwicklung des § 35a	2	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	5
C. Bedeutung des § 35a	3		

**Erläuterungen zu Abs. 1:
 Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse
 bei geringfügiger Beschäftigung**

	Anm.		Anm.
A. Geringfügiges haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis	6	B. Antrag	7
		C. Rechtsfolge	8

**Erläuterungen zu Abs. 2:
 Andere als in Abs. 1 aufgeführte haushaltsnahe
 Beschäftigungsverhältnisse**

	Anm.		Anm.
A. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bei sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung (Abs. 2 Satz 1)	11	I. Pflege- und Betreuungsleistungen	14
B. Pflege- und Betreuungsleistungen sowie Heimunterbringung (Abs. 2 Satz 2)		II. Haushalt des Steuerpflichtigen	15
		III. Heimunterbringung/dauernde Pflege	16
		IV. Antrag	17
		V. Förderumfang	18

	Anm.		Anm.
VI. Vorrang der sonstigen Steuerermäßigungen	19	C. Rechtsfolge	20

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Handwerkerleistungen 21**

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Begünstigte Haushalte**

	Anm.		Anm.
A. Haushalt in der EU oder im EWR-Raum (Abs. 4 Satz 1)	22	B. Heimaufenthalt in der EU oder im EWR-Raum (Abs. 4 Satz 2)	23

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Ausschluss der Steuerermäßigung**

	Anm.		Anm.
A. Ausschlussstatbestände (Abs. 5 Satz 1)	24	C. Rechnung und Zahlung auf Konto (Abs. 5 Satz 3)	26
B. Begrenzung auf Arbeitskosten (Abs. 5 Satz 2)	25	D. Zwei Alleinstehende in einem Haushalt (Abs. 5 Satz 4)	27

Allgemeine Erläuterungen zu § 35a

Schrifttum: FUHRMANN, Steuerliche Hinweise und Beratungsempfehlungen zum Jahreswechsel 2008/2009, Stbg 2008, 525 ff.; BROCKMANN/HÖRSTER, Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 2009, 280; DURST, Steuererminderung durch haushaltsnahe Dienstleistungen und Kinderbetreuungskosten, KÖSDI 2009, 16495 ff.; HECHTNER/HUNDSDOERFER/SIELAFF, Belastungsverschiebungen durch das Familienleistungsgesetz, FR 2009, 55 ff.; KORN/STAHL, Beratungsrelevante Aspekte zum JStG 2009 und zu weiteren steuerlichen Änderungsgesetzen, KÖSDI 2009, 16358; MERKER, Überblick über das Familienleistungsgesetz, SteuStud. 2009, 196; NOLTE, Kinderbetreuung und haushaltsnahe Dienstleistungen, NWB 2009, 772; PAUS, Neues von haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen, EStB 2009, 143; PLENKER/SCHAFFHAUSEN, Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen ab 2009, DB 2009, 191; SCHUKA, Änderungen durch Konjunkturpaket 1, Familienleistungs- und Steuerbürokratieabbaugesetz, steuer-journal 3/2009, 23; o.V., Inkrafttreten der Verdoppelung des Höchstbetrags für Handwerkerleistungen (§ 35a EStG), NWB 2009, 763; NOLTE, Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse, NWB 2010, 2949.

1

A. Grundinformation zu § 35a

Die Vorschrift regelt die Förderung im Bereich des privaten Haushalts des Stpfl. als ArbG und Auftraggeber bis hin zum Pflege- und Betreuungsbereich durch StAbzugs- und -ermäßigungsbestimmungen. § 35a gewährt eine StErmäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Seit der Neufassung durch das FamLeistG v. 22.12.2008 betragen die Fördersätze für die verschiedenen Aufwendungen einheitlich 20 %. Der Höchstbetrag für sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen einschließlich Pflege- und Betreuungsleistungen beträgt 4000 €. Die StErmäßigung kann seit dem VZ 2009 auch in Anspruch genommen werden, wenn sich der Haushalt des Stpfl. nicht im Inland, sondern in einem Staat der EU oder des EWR befindet. Bei tatsächlicher Inanspruchnahme eines zinsverbilligten Darlehens bzw. tatsächlichem Erhalt eines streifen Zuschusses aufgrund öffentlicher Förderprogramme, wie zB „Altersgerecht umbauen“ oder Maßnahmen zur Förderung energetischer Renovierung, Erhaltung und Modernisierung sowie vergleichbare Förderprogramme der Länder, wird eine Doppelförderung ausgeschlossen (Abs. 3). Die StErmäßigungen nach Abs. 1 bis 3 können dabei nur in Anspruch genommen werden, soweit die Aufwendungen nicht BA oder WK darstellen und soweit sie nicht als SA oder agBl berücksichtigt worden sind; für Aufwendungen, die dem Grunde nach unter § 9c fallen, ist eine Inanspruchnahme ebenfalls ausgeschlossen.

Die Förderungsmöglichkeiten stellen sich für VZ seit 2008 im Einzelnen wie folgt dar:

Umfang bis VZ 2008	Förderung	Höchstbetrag
Aufwand für Heimunterbringung/Pflege/Haushaltshilfe	Abzug Bemessungsgrundlage	624 €/924 €
Haushaltsnaher „Minijob“	10 %	510 €
Haushaltsnahe Vollbeschäftigung	12 %	2400 €
Haushaltsnahe Dienstleistung	20 %	600 €
Erhöhung für Pflege/Betreuung	20 %	1200 €
Handwerkerleistungen im Haushalt	20 %	600 €

Umfang ab VZ 2009	Förderung	Höchstbetrag
Aufwand für Heimunterbringung/Pflege/Haushaltshilfe	entfällt	entfällt
Haushaltsnaher „Minijob“	20 %	510 €
Haushaltsnahe Vollbeschäftigung	20 %	4000 €
Haushaltsnahe Dienstleistung	20 %	4000 €
Erhöhung für Pflege/Betreuung	20 %	4000 €
Handwerkerleistungen im Haushalt	20 %	1200 €

2

B. Rechtsentwicklung des § 35a

Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): § 35a wurde neu in das EStG eingefügt.

Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Abs. 1 Satz 1 wurde um Bezugnahmen auf §§ 4f, 9 Abs. 5 und 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 ergänzt sowie Abs. 2 neu gefasst.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 2 Satz 2 wurde neu gefasst; außerdem wurde in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 sowie in Abs. 2 Satz 1 jeweils die Verhältniswertangabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 1 Satz 1 sowie in Abs. 2 Sätzen 1 und 2 wurde jeweils der Begriff „inländischen“ durch die Formulierung „in der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden“ (Haushalt) ersetzt. Abs. 2 Satz 5 wurde dahingehend geändert, dass der Stpfl. im Gegensatz zur früheren Rechtslage seiner EStErklärung keine Rechnung des Leistungserbringers und keinen Beleg über deren unbare Bezahlung mehr beifügen muss, um die StErmäßigung in Anspruch nehmen zu können.

WachstumsStG v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2008, 133): In Abs. 2 Satz 2 wird der Höchstbetrag für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen unter Beibehaltung des Fördersatzes von 20 % von 600 € auf 1 200 € verdoppelt.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): § 35a wird völlig neu gefasst.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 3 wird neu gefasst. Satz 1 begünstigt die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen. Die StErmäßigung beträgt unverändert auf Antrag 20% der Aufwendungen des Stpfl., höchstens 1.200 €. Satz 2 erweitert den Ausschluss einer Doppelförderung auf weitere Förderprogramme. Abs. 5 Satz 1 wird neu gefasst. Die bisherigen Ausschusstatbestände werden um den Bereich SA erweitert. Darüber hinaus wird gesetzlich klargestellt, dass für Kinderbetreuungskosten, die dem Grunde nach unter die Regelung des § 9c fallen, eine Förderung nach § 35a ausgeschlossen ist.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136) wurde § 35a völlig neu gefasst. Diese Neufassung ist gem. § 52 Abs. 50b Satz 5 erstmals für im VZ 2009 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2008 erbracht worden sind. Die Regelung idF des FamLeistG nimmt dabei die bisherige Regelung des WachstumsStG mit auf und erweitert die Anwendung auf die übrigen Förderstatbestände.

Abs. 3 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) ist erstmals für im VZ 2011 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2010 erbracht worden sind (§ 52 Abs. 50b Satz 6).

Abs. 5 Satz 1 idF des Art. 1 des JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768) ist erstmals für im VZ 2009 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2008 erbracht worden sind (§ 52 Abs. 50b Satz 7).

C. Bedeutung des § 35a

Lenkungs- und Subventionsnorm: Der Gesetzgeber verfolgt das Ziel, einen Anreiz für Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu schaffen und die Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen (BTDrucks. 15/91, 19). Somit handelt es sich bei der Vorschrift um eine Lenkungs- und Subventionsnorm. Unabhängig davon müssten Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen aber bereits nach dem sog. „Nettoprinzip“ berücksichtigt werden.

Aufwendungen für ein haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis, bei dem es sich um eine geringfügige Beschäftigung iSd. § 8a SGB IV handelt (sog. Mini-Job), sind daher mit 20 %, höchstens 510 € begünstigt (Abs. 1). Hierdurch sollen Anreize zur Schaffung von mehr sog. Mini-Jobs gegeben werden.

Die Schwarzarbeit im Handwerk bekämpft der Gesetzgeber mit der Förderung von Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen (Abs. 3). Begünstigt sind 20 % der Aufwendungen, max. 1 200 €. Dies führt im VZ bei Ausschöpfung des Höchstbetrags zur Berücksichtigung von Aufwendungen iHv. 6 000 €.

Bei tatsächlicher Inanspruchnahme eines zinsverbilligten Darlehens bzw. tatsächlichem Erhalt eines stfreien Zuschusses aufgrund öffentlicher Förderprogramme, wie zB „Altersgerecht umbauen“ oder Maßnahmen zur Förderung energetischer Renovierung, Erhaltung und Modernisierung sowie vergleichbare Förderprogramme der Länder, wird eine Doppelförderung ausgeschlossen (Abs. 3 Satz 2).

Ein Beschäftigungsverhältnis, eine Dienstleistung oder eine Handwerkerleistung ist nur dann begünstigt, wenn die Leistungen in einem Haushalt in der EU oder einem EWR-Staat erbracht werden (Abs. 4). Bei Unterbringung in einem Heim oder dauernder Pflege muss das Heim oder die Pflege ebenfalls in der EU oder einem EWR-Staat ausgeübt werden. Damit wird der Gesetzgeber den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts gerecht und verhindert einen Verstoß gegen EU-Recht.

Nachrangigkeit: Die StErmäßigung nach § 35a ist nachrangig gegenüber einem BA-, WK- oder SA-Abzug sowie einem Abzug nach § 9c oder § 33 (Abs. 5). Da der Gesetzgeber die Vorschrift mit dem Ziel der Bekämpfung der Schwarzarbeit geschaffen hat, begünstigt er auch nur die Arbeitskosten, nicht hingegen Materialaufwendungen. Dieser Gesetzeszweck wird weiter dadurch bestärkt, dass nur Aufwendungen begünstigt werden, für die der Stpfl. eine Rechnung erhalten hat, und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt. Barzahlungen sind demnach von der StErmäßigung ausgeschlossen (Abs. 5 Satz 3). Zur Vermeidung weiterer Missbräuche stellt der Gesetzgeber ebenfalls klar, dass zwei Alleinstehende, die in einem Haushalt leben, die Höchstbeträge nach Abs. 1–3 insgesamt jeweils nur einmal in Anspruch nehmen können (Abs. 5 Satz 4). Eine bewusste, rechtswidrige Doppelinanspruchnahme dürfte aber in der Praxis durch die FinVerw. kaum zu verhindern sein.

Verfassungsmäßigkeit: Die als Lenkungsnorm in den Gesetzesmaterialien gekennzeichnete Vorschrift ist gleichheitsrechtl. nicht zu beanstanden (Art. 3 Abs. 1 GG). Für stl. Lenkungsnormen fordert das BVerfG neben der Orientierung einer stl. Förderung am Gemeinwohl, dass der Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entsch. getragen und seinerseits gleichheitsgerecht verfolgt wird; führt ein Steuergesetz zu einer stl. Verschonung, die einer

gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitsgrundsatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten des Stpfl. aus Gründen des Gemeinwohls lenken will (BVerfG v. 17.4.2008 – 2 BvL 4/05, BFH/NV Beil. 4/2008, 295, unter C.I.1.b und C.II.3.b, mwN). Diesen Maßstäben wird § 35a auch insoweit gerecht, als der Zahlungsnachweis nur durch Beleg eines Kreditinstituts zu erbringen ist. Denn die Ungleichbehandlung unbarer undbarer Zahlungsvorgänge rechtfertigt das am Gemeinwohl orientierte Ziel des Gesetzgebers, die Schwarzarbeit im Privathaushalt zu bekämpfen (BFH v. 20.11.2008 – VI R 14/08, BStBl. II 2009,307). Der BFH sieht in diesem Zusammenhang auch keinen Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG (allgemeine Handlungsfreiheit). Diese Grundsätze sieht der BFH auch nicht beeinträchtigt durch den Verzicht auf die zwingende Pflicht zur Belegvorlage ab VZ 2008 (BTDrucks. 16/6739, 14). Der in den Gesetzesmaterialien betonte Lenkungszweck der „Bekämpfung der Schwarzarbeit“ (BTDrucks. 16/6739, 14) wird weiterhin hinreichend konsequent und widerspruchsfrei verfolgt.

Es begegnet auch keinen verfassungsrechtl. Bedenken, dass in § 35a keine Erstattung eines Anrechnungüberhangs oder die Feststellung einer rück- oder vortragsfähigen StErmäßigung vorgesehen ist (BFH v. 29.1.2009 – VI R 44/08, BFH/NV 2009, 825). Die Festsetzung einer negativen ESt. bewirkt im wirtschaftlichen Ergebnis eine dem EStG fremde Gewährung von Sozialleistungen. Gleichheitsrechtl. ist es nicht geboten, die geminderte finanzielle Leistungsfähigkeit des Stpfl. über die Festsetzung der ESt. iHv. Null hinaus zu berücksichtigen. Auch die verfassungsrechtl. zulässige Verfolgung von Lenkungszwecken im Rahmen estl. Regelungen gebietet nicht die Erstattung eines nicht ausgenutzten StErmäßigungsbetrags.

D. Geltungsbereich des § 35a

4

Persönlicher Geltungsbereich: § 35a gilt für natürliche Personen, die unbeschr. estpfl. sind. Für beschr. estpfl. Personen wird die Anwendung der StErmäßigung nach § 35a ausdrücklich ausgeschlossen (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

Sachlicher Geltungsbereich: Die StErmäßigung nach Abs. 1–3 kann in Anspruch genommen werden, wenn das Beschäftigungsverhältnis, die Dienstleistung, die Handwerkerleistung oder bei Pflege- und Betreuungsleistungen diese Leistungen in einem in der EU oder dem EWR-Raum liegenden Haushalt des Stpfl. ausgeübt oder erbracht werden (Abs. 4 Satz 1). Die Förderung betrifft auch Ferienimmobilien oder die Zweitwohnung im EU/EWR-Ausland.

Handelt es sich um begünstigte Aufwendungen, die einem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2), ist Voraussetzung, dass das Heim oder der Ort der dauernden Pflege in der EU oder dem EWR-Raum liegen (Abs. 4 Satz 2).

► *Haushaltsbezogenheit:* Die StErmäßigung ist nicht personen-, sondern haushaltsbezogen. Sie kann unabhängig davon, wie viele Wohnungen ein Stpfl. zu seinem Haushalt zählt, nur einmal bis zu den jeweiligen HB in Anspruch genommen werden (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 18).

► *Werkswohnung:* Überlässt der AG dem AN eine Dienst- oder Werkswohnung, dann kann der AN für vom AG beauftragte und in dieser Wohnung durchgeführte haushaltsnahe Dienstleistungen eine StErmäßigung nur dann in Anspruch nehmen, wenn er die Aufwendungen –neben dem Mietwert der Woh-

§ 35a Anm. 4–6 Abs. 1: Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse

nung – als Arbeitslohn (Sachbezug) versteuert hat. Lässt der AG die haushaltsnahe Dienstleistung oder die Handwerkerleistung durch eigenes Personal durchführen, kann keine StErmäßigung beansprucht werden (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 41).

► **Arbeitgeber-Pool:** Schließen sich mehrere Stpfl. als AG für ein haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis zusammen (sog. AG-Pool), kann jeder Stpfl. die StErmäßigung für seinen Anteil an den Aufwendungen in Anspruch nehmen, wenn für die an dem AG-Pool Beteiligten eine Abrechnung über die im jeweiligen Haushalt ausgeführten Arbeiten vorliegt. (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 26).

► **Erbfall:** Der Erbe einer geerbten, selbstgenutzten Wohnung kann die dem Grunde nach § 35a begünstigten Aufwendungen geltend machen, wenn der Erblasser diese noch in Auftrag gegeben hat, der Erbe sie aber anschließend beglichen hat. Eine StErmäßigung ist in diesem Fall nur einmal möglich.

5 E. Verhältnis des § 35a zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 9c: Die Vorschrift enthält die Regelungen zum Abzug der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten (§ 9c Abs. 1). § 9c Abs. 2 regelt den Abzug der nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten. Soweit Aufwendungen unter § 9c fallen, scheidet eine StErmäßigung nach § 35a Abs. 5 Satz 1 aus.

Verhältnis zu § 10f: Die Vorschrift gewährt einen SA-Abzug auf HK, gewisse AK und Erhaltungsaufwand an in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen gelegenen Gebäuden und an Baudenkmalen, soweit diese Gebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. § 35a Abs. 5 Satz 1 schließt eine StErmäßigung aus, soweit die Aufwendungen als SA abzugsfähig sind.

Verhältnis zu § 33a Abs. 3: Die Vorschrift über außergewöhnliche Belastungen wegen einer Haushaltshilfe wurde gestrichen. Es erfolgt eine einheitliche Förderung der Pflege- und Betreuungsleistungen im Rahmen des § 35a.

Verhältnis zu § 39a: Die StErmäßigung nach § 35a kann bereits vorab im LStErmäßigungsverfahren angewendet werden. Als Freibetrag wird das Vierfache des maßgebenden Ermäßigungsbetrags auf die LStKarte eingetragen.

Verhältnis zu § 50 Abs. 1: § 50 Abs. 1 Satz 3 schließt die Anwendung der StErmäßigung nach § 35a für beschr. Stpfl. ausdrücklich aus.

Erläuterungen zu Abs. 1: Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bei geringfügiger Beschäftigung

6 A. Geringfügiges haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis

Die StErmäßigung nach Abs. 1 erfordert als tatbestandliche Voraussetzungen Aufwendungen für ein geringfügiges haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis sowie einen Antrag.

Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis: Beschäftigungsverhältnis ist ein unselbständiges Arbeitsverhältnis mit dem Stpfl. Ob ein geringfügiges Beschäfti-

ungsverhältnis vorliegt, entscheidet sich nach den Grundsätzen des § 8a SGB IV (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 4, 5). Es handelt sich ua. nur dann um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis iSd. Abs. 1, wenn der Stpfl. am Haushaltscheckverfahren teilnimmt.

Ausnahme vom Haushaltscheckverfahren: Wohnungseigentümergeinschaften und Vermieter können im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit nicht am Haushaltscheckverfahren teilnehmen. Die von ihnen eingegangenen geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse sind nicht nach Abs. 1 begünstigt, sondern fallen unter die haushaltsnahen Dienstleistungen (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 6).

Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Ausland: Bei einem nicht inländischen Haushalt, der in einem Staat liegt, der der EU oder dem EWR-Raum angehört, setzt die Inanspruchnahme der StErmäßigung nach Abs. 1 voraus, dass das mtl. Arbeitsentgelt 400 € nicht übersteigt, die Sozialversicherungsbeiträge ausschließlich von dem AG zu entrichten sind und von ihm auch entrichtet werden (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 7).

Haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis: Tätigkeit, die einen engen Bezug zum Haushalt hat, wie zB die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt, die Reinigung der Wohnung des Stpfl., die Gartenpflege und die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern (soweit nicht § 9c); s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 Rn. 4. Nicht haushaltsnah sind Aufwendungen für die Erteilung von Unterricht (zB Sprachunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten oder für sportliche und andere Freizeitaktivitäten (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 4).

Zubehörräume/Außenanlagen: Zur Haushaltsführung gehört auch das Bewirtschaften von Zubehörräumen und Außenanlagen (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 7).

Beschäftigung naher Angehöriger: Familienrechtliche Verpflichtungen können grds. nicht Gegenstand eines stl. anzuerkennenden Vertrags sei. Entsprechende Vereinbarungen zwischen in einem Haushalt zusammenlebenden Ehegatten (§§ 1360, 1356 Abs. 1 BGB) oder zwischen Eltern und in deren Haushalt lebenden Kindern (§ 1619 BGB) sind nicht begünstigt (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 8). Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse mit Angehörigen, die nicht im Haushalt des Stpfl. leben, können stl. nur anerkannt werden, wenn die Verträge zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und tatsächlich auch so durchgeführt werden (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 9).

B. Antrag

7

Die StErmäßigung wird nur auf Antrag gewährt. Die Beantragung der Aufwendungen im Rahmen der EStErklärung beinhaltet den Antrag.

C. Rechtsfolge

8

Als Rechtsfolge ermäßigt sich die tarifliche ESt., vermindert um die sonstigen StErmäßigungen, um 20 % der Aufwendungen, höchstens 510 €.

Förderumfang: Begünstigt sind 20 % der Aufwendungen, höchstens 510 €.

§ 35a Anm. 8–11 Abs. 2: Andere haushaltsnahe Besch.-verhältnisse

Beispiel: Ein Stpfl. (50 Jahre alt, nicht behindert) beschäftigt seit 1.1.2008 eine Haushaltshilfe im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses iSd. § 8a SGB IV („Minijob“) für 200 €/Monat (Lohnaufwand 2400 € zzgl. Abgaben 333 €).

Lösung: StErmäßigung im VZ 2008: 10 %, höchstens 510 € = 273 €

StErmäßigung ab VZ 2009: 20 %, höchstens 510 € = 510 €

Abzugsreihenfolge/Vorrang der sonstigen StErmäßigungen: Die StErmäßigungen nach §§ 34c, 34f, 34g, 35 gehen der StErmäßigung nach § 35a vor (zum Vorrang des § 34f vor § 35 mit weiterführenden Erläuterungen s. BFH v. 30.1.2008 – X R 1/07, BStBl. II 2008, 520, sowie § 35 idF JStG 2009). Die Abzugsreihenfolge ergibt sich uE bereits aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut „ermäßigt sich die tarifliche ESt., vermindert um die sonstigen StErmäßigungen ...“. Hat sich die tarifliche ESt. bereits durch den Abzug anderer StErmäßigungen auf Null verringert, geht die Ermäßigung des § 35a ins Leere. Das Gesetz sieht weder einen Vor- noch einen Rücktrag vor. BFH v. 29.1.2009 – VI R 44/08 (BStBl. II 2009, 411) hat ergänzend entschieden, dass der Verfall eines nicht ausgenutzten StErmäßigungsbetrags für Handwerkerleistungen nach § 35a verfassungsgemäß ist.

Keine Zwölfteilung: Die StErmäßigung ist unabhängig davon zu gewähren, ob die Voraussetzungen für jeden Kalendermonat eines VZ vorgelegen haben.

9–10 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Andere als in Abs. 1 aufgeführte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse**

11 A. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bei sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung (Abs. 2 Satz 1)

Tatbestandliche Voraussetzungen: Die StErmäßigung nach Abs. 2 erfordert als Aufwendungen für andere als in Abs. 1 aufgeführte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse (geringfügige haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse) oder für haushaltsnahe Dienstleistungen, die nicht Handwerkerleistungen iSd. Abs. 3 sind sowie Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege sowie einen Antrag auf Abzug

Sozialversicherungspflichtige Beschäftigung: Andere als in Abs. 1 benannte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse iSd. § 8a SGB IV sind regelmäßige haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse mit Pflichtbeiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um geringfügige Beschäftigungsverhältnisse iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV handelt. Das Gesetz enthält keine entsprechende Einschränkung.

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis: s. Anm. 6.

Haushaltsnahe Dienstleistung: Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören Tätigkeiten, die nicht zu den handwerklichen Leistungen iSd. Abs. 3 (Handwerkerleistungen für Renovierung-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen) gehören, gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden und für die eine Dienstleistungsagentur oder ein selbständiger

Dienstleister in Anspruch genommen wird (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 10 ff).

► *Abgrenzung haushaltsnahe Dienstleistung zu Handwerkerleistung:* Der BFH trennt zwischen haushaltsnahen (= hauswirtschaftlichen) und handwerklichen (einfachen und qualifizierten Tätigkeiten, so dass eine Überschneidung der Begünstigungstatbestände nach Abs. 2 Sätze 1 und 2 ausgeschlossen ist (BFH v. 6.5.2010 – VI R 4/09, BFH/NV 2010, 1899). Handwerkliche Leistungen sind nur nach Abs. 2 Satz 2 begünstigt; zur Abgrenzung s. beispielhafte Aufzählung in Anl. 1 des BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140.

► *Personenbezogene Dienstleistungen* sind keine haushaltsnahen Dienstleistungen, selbst wenn sie im Haushalt des Stpfl. erbracht werden (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 Rn. 10). Es bleibt zu prüfen, inwieweit es sich dabei jedoch um Pflege- und Betreuungsleistungen handelt.

Antrag: Die StErmäßigung wird nur auf Antrag gewährt. Die Beantragung der Aufwendungen im Rahmen der EStErklärung beinhaltet den Antrag; s. Anm. 7.

Förderumfang: Begünstigt sind 20 % aller Aufwendungen für Tätigkeiten iSd. des Abs. 2, höchstens 4000 €.

Beispiel: Der Stpfl. A beschäftigt im VZ 2010 auf sozialversicherungspflichtiger Basis eine angestellte Haushaltshilfe. Seine Aufwendungen betragen einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge mtl. 1500 €.

Lösung: A erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 2. Er erhält auf Antrag eine StErmäßigung iHv. 20 % der Aufwendungen (18000 €) = 3600 €. Die zu gewährende StErmäßigung überschreitet nicht den Höchstbetrag von 4000 € und ist ungekürzt zu gewähren.

Abzugsreihenfolge/Vorrang der sonstigen Steuerermäßigungen: s. Anm. 8.

Keine Zwölfteilung: Die bisherige Regelung, dass die Aufwendungen für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für den Abzug dem Grunde nach nicht vorgelegen haben, um $\frac{1}{12}$ zu vermindern sind, ist entfallen.

Einstweilen frei.

12–13

B. Pflege- und Betreuungsleistungen sowie Heimunterbringung (Abs. 2 Satz 2)

I. Pflege- und Betreuungsleistungen

14

Das Gesetz enthält keinerlei Voraussetzungen oder Einschränkungen hinsichtlich eines Grads der Pflegebedürftigkeit (wie zB §§ 14, 15 SGB XI). Damit ist jede Pflege- und Betreuungsleistung nach Abs. 2 begünstigt. Nimmt die pflegebedürftige Person den erhöhten Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 Satz 3 in Anspruch, schließt dies eine Berücksichtigung der Pflegeaufwendungen nach § 35a Abs. 2 bei ihr aus (s. Anm. 24).

II. Haushalt des Steuerpflichtigen

15

Begünstigt sind sowohl inländ. Haushalte (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 18), als auch solche im EU/EWR-Raum (s. Anm. 22). Da die StErmäßigung haushaltsbezogen ist, kann die StErmäßigung zB bei einer gleichzeiti-

§ 35a Anm. 15–18 Abs. 2: Andere haushaltsnahe Besch.-verhältnisse

gen Pflege von zwei pflegebedürftigen Personen in einem Haushalt nur einmal in Anspruch genommen werden.

16

III. Heimunterbringung/dauernde Pflege

Die StErmäßigung erfordert eine Unterbringung in einem Heim. Dazu wird regelmäßig ein sog. Heimvertrag abgeschlossen. Aufwendungen, die auf Dienstleistungen innerhalb des Appartements des Heimbewohners entfallen, sind nach Abs. 2 begünstigt. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob diese Aufwendungen gesondert abgerechnet oder pauschal erhoben werden. Der Gesetzeswortlaut enthält keinen Hinweis auf eine erforderliche gesonderte Abrechnung.

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung war eine Inanspruchnahme der StErmäßigung nach § 35a aF nur möglich, wenn sich der eigenständige und abgeschlossene Haushalt in einem Heim befindet. In diesem Fall waren die im Haushalt des Heimbewohners erbrachten und individuell abgerechneten Dienstleistungen begünstigt. BFH v. 29.1.2009 – VI R 28/08 (BStBl. II 2010, 166) hat seine bisherige Rspr. zur StErmäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen fortgeführt und entschieden, dass auch der Bewohner eines Wohnstifts die StErmäßigung für vom Betreiber des Stifts erbrachte Leistungen in Anspruch nehmen kann. Die in einem Wohnstift anfallenden Hausmeister-, Gartenpflege- und kleineren Reparaturarbeiten zählen typischerweise zu den Tätigkeiten, die als Ausbesserungs- und Erhaltungsmaßnahmen zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören. Gleiches gilt für die Reinigung des Appartements sowie der Gemeinschaftsflächen, denn es handelt sich dabei um Leistungen, die regelmäßig durch Haushaltsangehörige erbracht werden. Auch das Vorhalten von Haus- und Etagedamen, deren Aufgabe neben der Betreuung des Bewohners noch zusätzlich in der Begleitung, dem Empfang von Besuchern und der Erledigung kleinerer Botengänge besteht, ist den haushaltsnahen Dienstleistungen zuzurechnen. Der erforderliche Nachweis erfolgt durch eine Rechnung. Aus dieser müssen sich der Erbringer der haushaltsnahen Dienstleistung als Rechnungsaussteller, der Empfänger dieser Dienstleistung, die Art, der Zeitpunkt und der Inhalt der Dienstleistung sowie die dafür jeweils geschuldeten Entgelte ergeben. Ein monatliches Gesamtentgelt kann aufgeteilt werden (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 16).

17

IV. Antrag

Die StErmäßigung wird nur auf Antrag gewährt. Die Beantragung der Aufwendungen im Rahmen der EStErklärung beinhaltet den Antrag; s. Anm. 7.

18

V. Förderumfang

Die StErmäßigung für haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse sowie für haushaltsnahe Dienstleistungen einschließlich Pflege- und Betreuungsleistungen werden zusammen berechnet. Begünstigt sind 20 % aller Aufwendungen, höchstens 4000 €.

Beispiel: Der Stpfl. A beschäftigt im VZ 2010 auf sozialversicherungspflichtiger Basis eine angestellte Haushaltshilfe. Seine Aufwendungen betragen einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge mtl. 1600 €. Im VZ 2010 hat A von einem Gärtner haushaltsnahe Dienstleistungen für Aufwendungen iHv. 4000 € erhalten und beglichen.

Lösung: Beide Tätigkeiten erfüllen die Voraussetzungen des Abs. 2. Die begünstigten Aufwendungen betragen zusammen (19 200 € + 4 000 €) = 23 200 €. Die StErmäßigung beträgt 20 % von 23 200 = 4 640 €, wird aber begrenzt auf den Höchstbetrag von 4 000 €.

Leistungen der Pflegeversicherung: Empfangene Leistungen der Pflegeversicherung des Stpfl. sowie die Leistungen im Rahmen des persönlichen Budgets iSd. § 17 SGB IX sind anzurechnen, soweit sie ausschließlich und zweckgebunden für Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für haushaltsnahe Dienstleistungen iSd. § 35a Abs. 2 iVm. Abs. 5, die keine Handwerkerleistungen iSd. § 35a Abs. 3 sind, gewährt werden. Danach sind Pflegeleistungen nach § 36 SGB XI und der Kostenersatz für zusätzliche Betreuungsleistungen nach § 45b SGB XI auf die entstandenen Aufwendungen anzurechnen. Leistungen der Pflegeversicherung iSd. § 37 SGB XI (sog. Pflegegeld) sind dagegen nicht anzurechnen, weil sie nicht zweckgebunden für professionelle Pflegedienste bestimmt sind, die die Voraussetzungen des § 35a Abs. 5 erfüllen (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 38 ff. mit verschiedenen Berechnungsbeispielen).

VI. Vorrang der sonstigen Steuerermäßigungen

19

Die StErmäßigungen nach §§ 34c, 34f, 34g, 35 gehen der StErmäßigung nach § 35a vor (zum Vorrang des § 34f vor § 35 mit weiterführenden Erläuterungen s. BFH v. 30.1.2008 – X R 1/07, BStBl. II 2008, 520, sowie § 35 idF JStG 2009). Die Abzugsreihenfolge ergibt sich uE bereits aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut „ermäßigt sich die tarifliche ESt., vermindert um die sonstigen StErmäßigungen ...“; s. Anm. 8.

C. Rechtsfolge

20

Als Rechtsfolge ermäßigt sich die tarifliche ESt., vermindert um die sonstigen StErmäßigungen, um 20 % der Aufwendungen, höchstens 4 000 €.

Erläuterungen zu Abs. 3: Handwerkerleistungen

21

Begriff: Abs. 3 gilt für alle handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländ., in der EU oder dem EWR liegenden Haushalt des Stpfl. erbracht werden, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder kleinere Ausbesserungsarbeiten handelt, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden, oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die im Regelfall nur von Fachkräften durchgeführt werden (weiterführend s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 20 ff. und Anl. 1, mit zahlreichen Beispielen). Nicht begünstigt sind handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme. Als Neubaumaßnahme gelten alle Maßnahmen, die im Zusammenhang mit einer Nutz- oder Wohnflächenschaffung bzw. -erweiterung anfallen (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 20 aE). Das zeitliche Zusammenfallen der Renovierungs-, Erhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen mit der Anschaffung eines Gebäudes und der ertragstl. Wertung dieser

Aufwendungen als anschaffungsnahe Aufwendungen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1a schließt die Förderung dieser Aufwendungen nach § 35a Abs. 3 nicht aus (so auch PLENKER/SCHAFFHAUSEN, DB 2009, 191 ff.). Auch hoheitliche Maßnahmen können grds. unter die Begünstigung des § 35a fallen, soweit es sich um handwerkliche Tätigkeiten handelt und sie auf dem Privatgelände des Stpfl. ausgeführt werden (FinMin. Meckl.-Vorp. v. 22.5.2009 – IV 301 - S 2296b - 2/06 - V002/06, juris).

Abgrenzung Handwerkerleistung zu haushaltsnaher Dienstleistung: s. Anm. 11.

Ausnahme: Ausgenommen von der StErmäßigung sind Aufwendungen für Maßnahmen, für die zugleich zinsverbilligte Darlehen bzw. stfrei Zuschüsse aufgrund öffentlicher Förderprogramme, wie zB „Altersgerecht umbauen“ oder Maßnahmen zur Förderung energetischer Renovierung, Erhaltung und Modernisierung, wie vergleichbare Förderprogramme der Länder, wie zB in Hamburg für Wärmeschutzmaßnahmen, tatsächlich in Anspruch genommen worden sind. Dies dient der Vermeidung von Doppelbegünstigungen. In diesem Zusammenhang ist rechtzeitig zu prüfen, inwieweit eine Aufteilung der Aufwendungen auf einzelne Maßnahmen, die zum einen die Voraussetzungen des öffentlichen Förderungsprogramms und zum anderen die StErmäßigung nach Abs. 3 erfüllen, möglich ist. Insoweit liegt keine Doppelförderung vor.

Antrag: s. Anm. 7.

Förderumfang: Die StErmäßigung für Handwerkerleistungen kann neben der StErmäßigung nach Abs. 1 und 2 in Anspruch genommen werden. Begünstigt sind 20 % aller Aufwendungen für Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, höchstens 1200 €. Begünstigt sind nur die Arbeitskosten (s. Anm. 19). Material- und Warenkosten sind nicht begünstigt.

Beispiel: Der Stpfl. A lässt im VZ 2010 umfangreiche Elektroarbeiten in seinem selbstgenutzten Einfamilienhaus durchführen. Der selbständige Unternehmer stellt ihm Fahrtkosten (100 €), Arbeitskosten (6000 €) und Materialkosten (2000 €) in Rechnung, die im VZ 2010 geleistet werden.

Lösung: Die Elektroarbeiten stellen eine begünstigte Handwerkerleistung iSd. Abs. 3 dar. Begünstigt sind die Aufwendungen für Arbeitskosten einschl. Fahrtkosten: 20 % von 6100 € = 1220 €, höchstens 1200 €. Die Materialkosten sind nicht begünstigt.

Vorrang der sonstigen Steuerermäßigungen: s. Anm. 8.

Erläuterungen zu Abs. 4: Begünstigte Haushalte

22 A. Haushalt in der EU oder im EWR-Raum (Abs. 4 Satz 1)

Die StErmäßigung nach Abs. 1–3 kann nur in Anspruch genommen werden, wenn das Beschäftigungsverhältnis, die Dienstleistung oder die Handwerkerleistung in einem in der EU oder dem EWR-Raum liegenden Haushalt des Stpfl. oder – bei Pflege- und Betreuungsleistungen – der gepflegten oder betreuten Person ausgeübt oder erbracht wird.

Haushalt des Steuerpflichtigen: Zum Begriff s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 14, 18. Zum Haushalt gehört auch eine Wohnung, die der Stpfl.

einem bei ihm zu berücksichtigenden Kind (§ 32) zur unentgeltlichen Nutzung überlässt. Das Gleiche gilt für eine vom Stpfl. tatsächlich eigengenutzte Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung (sowohl im Inland als auch im EU/EWR-Ausland).

► *Umzug*: Der Begriff „im Haushalt“ ist nicht in jedem Fall mit „tatsächlichem Bewohnen“ gleichzusetzen. Hat der Stpfl. seinen Haushalt durch Umzug in eine andere Wohnung oder ein anderes Haus verlegt, gelten Maßnahmen zur Beseitigung der durch die bisherige Haushaltsführung verursachten Abnutzung noch als im Haushalt erbracht (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 19).

EU oder EWR-Raum: Durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) wurde die bis dahin bestehende Beschränkung der StErmäßigung auf einen inländ. Haushalt aufgegeben und zur Anpassung der Vorschrift an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts durch die Beschränkung auf einen in der EU oder dem EWR liegenden Haushalt ersetzt. Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen führen unter Beachtung der weiteren Voraussetzungen der Vorschrift zu einer StErmäßigung, wenn die Leistungen in einem Haushalt des Stpfl. in der EU oder im EWR erbracht worden sind. Hierzu zählen auch bestimmte Heimplätze (s. Anm. 23) und Kindern gem. § 32 Abs. 4 unentgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnungen sowie Zweit-, Wochenend- und Ferienwohnungen (BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 18). Bei einem Haushalt in einem anderen EU oder EWR-Staat setzt die Inanspruchnahme der StErmäßigung nach Abs. 1 voraus, dass das mtl. Arbeitsentgelt 400 € nicht übersteigt. Des Weiteren müssen die Sozialversicherungsbeiträge ausschließlich vom ArbG zu entrichten und von ihm auch tatsächlich geleistet worden sein. Soweit der Stpfl. sowohl ArbG- als auch ArbNBeiträge zur Sozialversicherung nach ausländ. Recht des jeweiligen ausländ. Staats zu entrichten hat, ist die StErmäßigung nach Abs. 2 zu gewähren (s. PLENKER/SCHAFFHAUSEN, DB 2009, 191 ff.). Der Stpfl. trägt die Beweislast und hat erhöhte Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO).

B. Heimaufenthalt in der EU oder im EWR-Raum (Abs. 4 Satz 2) 23

In den Fällen des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 ist Voraussetzung, dass das Heim oder der Ort der dauernden Pflege in der EU oder dem EWR-Raum liegt. Der Haushalt der gepflegten oder betreuten Person kann sich im Gegensatz zu den Fällen des Abs. 4 Satz 1 überall im Ausland, und zwar auch außerhalb der EU oder des EWR-Raums, befinden.

Erläuterungen zu Abs. 5: Ausschluss der Steuerermäßigung

A. Ausschlusstatbestände (Abs. 5 Satz 1) 24

Die StErmäßigung für Aufwendungen iSd. Abs. 1–3 ist ausgeschlossen, wenn diese zu den BA, WK oder SA gehören oder unter § 9c fallen oder soweit sie als agB berücksichtigt werden.

Betriebsausgaben/Werbungskosten: BA und WK schließen die StErmäßigung aus. Zum Begriff BA s. § 4 Anm. 750 ff.; zum Begriff WK s. § 9 Anm. 60 ff.

Gemischte Aufwendungen (zB für Reinigungskraft, die neben den betrieblichen Räumen auch die private Wohnung reinigt) sind unter Berücksichtigung des zeitlichen Anteils der zu BA oder WK führenden Tätigkeiten an der Gesamtarbeitszeit aufzuteilen.

Sonderausgaben: Ein SA-Abzug schließt die StErmäßigung aus. Einschlägig ist insoweit § 10 f. Diese Vorschrift gewährt einen SA-Abzug auf HK, gewisse AK und Erhaltungsaufwand an in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen gelegenen Gebäuden und an Baudenkmalen, soweit diese Gebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (s. § 10f Anm. 9 ff.). Eine Doppelförderung nach § 35a und § 10f ist durch die Regelung des Abs. 5 Satz 1 ausgeschlossen.

Aufwendungen iSd. § 9c: Fallen Kinderbetreuungskosten unter die Regelungen des § 9c, kommt ein Abzug nach § 35a nicht in Betracht. Dies gilt sowohl für den Betrag, der zwei Drittel der Aufwendungen für Dienstleistungen übersteigt, als auch für alle Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 4000 € je Kind übersteigen (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 30). Auch wenn § 9c davon spricht, dass die begünstigten Aufwendungen abgezogen werden „können“, eröffnet dies kein Wahlrecht zwischen der Inanspruchnahme des § 9c und der StErmäßigung nach § 35a (aA HECHTNER/HUNDSDOERFER/SIELAFF, FR 2009, 55 ff.).

Außergewöhnliche Belastungen iSd. § 33: Der Tatbestand des § 33 geht der StErmäßigung nach § 35a vor. Es besteht insoweit kein Wahlrecht. Ein Verzicht auf § 33 zu Gunsten der StErmäßigung nach § 35a ist nicht zulässig. Ein Ausschluss der StErmäßigung ist aber nur insoweit vorgesehen, als Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind. Dies bedeutet für außergewöhnliche Belastungen iSd. § 33, dass eine Berücksichtigung der Aufwendungen nach § 35a insoweit zulässig ist, als ein Abzug von außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 33 durch die zumutbare Eigenbelastung (§ 33 Abs. 3) ausgeschlossen ist (so auch PLENKER/SCHAFFHAUSEN, DB 2009, 191).

Beispiel: Ein Stpfl. wendet für eine ambulante Pflegekraft im VZ 2010 24000 € auf. Aus der gesetzlichen Pflegeversicherung erhält er 9600 €.

Lösung: Nach Abzug der Leistungen von dritter Seite ist der Stpfl. mit 14400 € belastet. Diese Aufwendungen macht er nach § 33 als agB geltend. Nach Abzug der zumutbaren Eigenbelastung nach § 33 Abs. 3 iHv. 7000 € (angenommen) werden 7400 € als agB iSd. § 33 berücksichtigt. Der Stpfl. kann neben dem Abzug der außergewöhnlichen Belastungen die StErmäßigung nach § 35a Abs. 2 für Pflege- und Betreuungsleistungen beantragen. Die StErmäßigung beträgt 20 % von 7000 € = 1400 €. Der Höchstbetrag wird nicht überschritten.

Behinderten-Pauschbetrag: Die Inanspruchnahme eines Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b schließt die StErmäßigung nach § 35a zB für Pflegeaufwendungen aus. Dies gilt auch für den Fall, dass der Stpfl. sich den Pauschbetrag seines behinderten Kindes übertragen lässt. Die Inanspruchnahme eines Pflege-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 6 schließt die StErmäßigung nach § 35a ebenfalls aus. In allen drei Fällen werden etwaige Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Dies allein führt bereits zum Ausschluss der StErmäßigung. Einen Verzicht auf außergewöhnliche Belastungen zu Gunsten der StErmäßigung sieht das Gesetz nicht vor (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 29).

B. Begrenzung auf Arbeitskosten (Abs. 5 Satz 2)

25

Der Abzug nach Abs. 2 und 3 gilt nur für Arbeitskosten.

Geltungsbereich: Die Einschränkung der StErmäßigung auf den Bereich der Arbeitskosten gilt für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (Abs. 2) und Handwerkerleistungen (Abs. 3).

Begriff der Arbeitskosten: Als Arbeitskosten sind nur die Aufwendungen für die Inanspruchnahme der haushaltsnahen Tätigkeit selbst, für Pflege- und Betreuungsleistungen bzw. für Handwerkerleistungen einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten begünstigt (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 35 ff.). Materialkosten oder sonstige im Zusammenhang mit der Dienstleistung, den Pflege- und Betreuungsleistungen bzw. den Handwerkerleistungen gelieferte Waren bleiben außer Ansatz. Das gilt nicht für Verbrauchsmittel.

Aufteilungsgrundsätze: Der Anteil der Arbeitskosten muss grds. anhand der Angaben in der Rechnung gesondert ermittelt werden können. Auch eine prozentuale Aufteilung des Rechnungsbetrags in Arbeitskosten bzw. Materialkosten durch den Rechnungsaussteller ist zulässig (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 36).

Belastung durch Arbeitskosten: Soweit Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen von Dritter Seite erstattet werden (zB Versicherungsleistungen), sind die Aufwendungen um die Erstattung zu kürzen. Dies gilt auch für zu erwartende Erstattungen in späteren VZ (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 37).

C. Rechnung und Zahlung auf Konto (Abs. 5 Satz 3)

26

Nachweis: Ab VZ 2008 ist für die Inanspruchnahme der StErmäßigung erforderlich, dass der Stpfl. eine Rechnung erhalten hat und die unbare Zahlung auf ein Konto des Leistungserbringers erfolgt ist. Weder die Vorlage der Rechnung noch eines Belegs über die unbare Zahlung sind zum Nachweis erforderlich. Beides muss nur vorgehalten und auf Verlangen der FinBeh. vorgelegt werden.

► *Unbare Zahlung:* Eine Barzahlung der Rechnung rechtfertigt weder eine StErmäßigung für Handwerkerleistungen (BFH v. 20.11.2008 – VI R 14/08, BStBl. II 2009, 307) noch für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (BFH v. 20.11.2008 – VI R 22/08, BFH/NV 2009, 736). Die in der Vorschrift geforderte bankmäßige Dokumentation des Zahlungsvorgangs ist nach Auffassung des BFH eine folgerichtige Ausgestaltung der gesetzgeberischen Zielsetzung, die Schwarzarbeit im Privathaushalt zu bekämpfen. Dieser am Gemeinwohl orientierte Zweck des in den Gesetzesmaterialien eindeutig als Lenkungsnorm bezeichneten § 35a rechtfertigt verfassungsrechtl. die Ungleichbehandlung unbarer undbarer Zahlungsvorgänge. Auch gegen die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) verstößt das Erfordernis unbarer Zahlung nicht. Denn selbst ohne eigenes Bankkonto kann der Stpfl. die formellen Voraussetzungen erfüllen, indem er den Rechnungsbetrag bei einem Kreditinstitut einzahlt und sodann unbar auf das Konto des Leistungserbringers überweist (BFH v. 5.3.2009 – VI R 43/08, BFH/NV 2009, 1113).

► *Zahlungszeitpunkt:* Für die Inanspruchnahme der StErmäßigung ist auf den VZ der Zahlung abzustellen (§ 11 Abs. 2). Bei wiederkehrenden Ausgaben, die innerhalb eines Zeitraums von bis zu 10 Tagen nach Beendigung bzw. vor Be-

ginn eines Kj. fällig und geleistet worden sind, werden die Ausgaben dem Kj. zugerechnet, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen lässt die FinVerw. es zu, dass die Abgaben für das in den Monaten Juli bis Dezember erzielte Arbeitsentgelt, die erst am 15.1. des Folgejahres fällig werden, noch zu den begünstigten Aufwendungen des Vorjahres zu rechnen sind (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 40). Zur Vereinfachungsregelung für Wohnungseigentümer und Mieter s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 42 f.

Abgekürzter Zahlungsweg: Eine StErmäßigung ist auch möglich, wenn die Rechnung von dem Konto eines Dritten bezahlt wird (abgekürzter Zahlungsweg; s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Rn. 47).

Beispiel: Ein Stpfl. lässt an seinem selbstgenutzten Einfamilienhaus eine ansonsten begünstigte Handwerkerleistung ausführen. Die Arbeitskosten betragen 3000 €. Die Rechnung wird von den Eltern des Stpfl. per Banküberweisung bezahlt.

Lösung: Die Überweisung von dem Konto der Eltern des Stpfl. ist unschädlich. Es liegt ein Fall des abgekürzten Zahlungswegs vor, der auch für die StErmäßigung des § 35a anzuerkennen ist. Der Stpfl. kann eine StErmäßigung iHv. 20 % von 3000 € = 600 € in Anspruch nehmen.

Abgekürzter Vertragsweg: Eine StErmäßigung ist uE nicht möglich, wenn die Befauftragung durch einen Dritten und die Bezahlung der Rechnung von dem Konto eines Dritten erfolgt (abgekürzter Vertragsweg). Auch die FinVerw. erkennt die Grundsätze des „abgekürzten Vertragswegs“ nur im Bereich der Erwerbsaufwendungen (BA/WK) an (BMF v. 7.7.2008, BStBl. I 2008, 717; s. auch BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; v. 28.09.2010 – IX R 42/09, BFH/NV 2011, 131).

Beispiel: Die Eltern des Stpfl. lassen an dem selbstgenutzten Einfamilienhaus ihres Kindes eine ansonsten begünstigte Handwerkerleistung ausführen. Die Arbeitskosten betragen 3000 €. Die Rechnung wird von den Eltern des Stpfl. per Banküberweisung bezahlt.

Lösung: Die Befauftragung und Überweisung von dem Konto der Eltern des Stpfl. ist stl. nicht anzuerkennen. Es liegt ein Fall des abgekürzten Vertragswegs vor, der nach Verwaltungsauffassung für die StErmäßigung des § 35a nicht anzuerkennen ist. Der Stpfl. kann keine StErmäßigung in Anspruch nehmen (BMF v. 7.7.2008, BStBl. I 2008, 717).

27

D. Zwei Alleinstehende in einem Haushalt (Abs. 5 Satz 4)

Keine Verdoppelung der Höchstbeträge: Die Höchstbeträge nach Abs. 1–3 können auch dann insgesamt jeweils nur einmal in Anspruch genommen werden, wenn zwei Alleinstehende in einem Haushalt zusammen leben. Eine Verdoppelung des Höchstbetrags kommt nicht in Betracht.

Ehegatten bilden eine Höchstbetragsgemeinschaft und sind auch für die StErmäßigung einheitlich zu behandeln (§ 26b letzter Satzteil). Auch im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b ist die StErmäßigung bei mehreren von den Ehepartner tatsächlich genutzten Wohnungen auf einen HB begrenzt (BFH v. 29.7.2010 – VI R 60/09, BFH/NV 2010, 2183). Eine Verdoppelung bzw. Vervielfältigung der StErmäßigung im Wege der verfassungskonformen Auslegung bei Ehegatten ist nicht geboten. Im Fall der getrennten Veranlagung (§ 26a) steht die StErmäßigung den Ehegatten jeweils zur Hälfte zu. Sie haben die Möglichkeit, eine andere Aufteilung zu beantragen.

Alleinstehende sind zum einen unverheiratete Personen. Zum anderen gehören dazu auch Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung

(§ 26 Abs. 1 Satz 1) nicht vorliegen, weil sie dauernd getrennt leben oder mindestens ein Ehegatte nicht unbeschr. eststpf. ist.

In einem Haushalt leben Personen zusammen, wenn sie die gleiche Wohnung bewohnen. Eine gemeinsame Haushaltsführung wird nicht verlangt. In einem Haushalt zusammen leben zB auch Wohngemeinschaften und Partner einer eingetragenen Lebensgemeinschaft.

Kritik: Bei Alleinstehenden, wenn sie unverheiratet sind, lässt sich aus praktischen Gründen kaum vermeiden, dass diese ggf. Aufwendungen für unterschiedliche Haushalte getrennt geltend machen. Dieses Problem ist seit Einf. der Vorschrift bekannt, wird vom Gesetzgeber aber nicht aufgegriffen. Die Geltendmachung von Aufwendungen für den gemeinsam bewohnten Haushalt durch einen der beiden Alleinstehenden und für einen anderen Haushalt durch den anderen Alleinstehenden verbietet sich nach dem Gesetzeswortlaut, dürfte aber in der Praxis durch die FinVerw. kaum zu verhindern sein.

Aufteilung des Höchstbetrags: Leben zwei Alleinstehende im gesamten VZ in einem Haushalt und sind beide ArbG haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse bzw. Auftraggeber haushaltsnaher Dienstleistungen, von Pflege- und Betreuungsleistungen oder von Handwerkerleistungen, erfolgt die Aufteilung der Höchstbeträge grds. nach Maßgabe der jeweiligen Aufwendungen, es sei denn, es wird einvernehmlich eine andere Aufteilung gewählt (s. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 140 – Tz. 50). Dies gilt auch für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft.

§ 35a