

§ 35a

Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushalts- nahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch FamLeistG v. 22.12.2008
(BGBl. I 2009, 2955; BStBl. I 2009, 136)

(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) Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, mit Ausnahme der nach dem CO₂-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank geförderten Maßnahmen, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent, höchstens 1200 Euro, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen.

(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 oder unter § 9c fallen und soweit sie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind. ²Der Abzug von der tariflichen 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.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2009, 2955; BStBl. I 2009, 136)

...

(50b) ¹§ 35a in der Fassung des Gesetzes vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621) ist erstmals für im Veranlagungszeitraum 2003 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2002 erbracht worden sind. ²§ 35a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals für im Veranlagungszeitraum 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2005 erbracht worden sind. ³§ 35a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. ⁴§ 35a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 21. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2896) ist erstmals anzuwenden bei Aufwendungen, die im Veranlagungszeitraum 2009 geleistet und deren zu Grunde liegende Leistungen nach dem 31. Dezember 2008 erbracht worden sind. ⁵§ 35a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2955) ist erstmals für im Veranlagungszeitraum 2009 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2008 erbracht worden sind.

...

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation	1	IV. Geltungsbereich	4
II. Rechtsentwicklung	2	V. Verhältnis zu anderen	
III. Bedeutung	3	Vorschriften	5

Erläuterungen zu § 35b

	Anm.		Anm.
I. Überblick	10	III. Andere als in Abs. 1 auf-	
II. Haushaltsnahe Be-		geführte haushaltsnahe	
schäftungsverhält-		Beschäftigungsverhält-	
nisse bei geringfügiger		nisse (Abs. 2)	
Beschäftigung (Abs. 1) . . .	11	1. Regelungsinhalt	12

	Anm.		Anm.
2. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bei sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung (Abs. 2 Satz 1)	13	2. Heimaufenthalt in der EU oder im EWR-Raum (Abs. 4 Satz 2)	17
3. Pflege- und Betreuungsleistungen sowie Heimunterbringung (Abs. 2 Satz 2)	14	VI. Ausschluss der Steuerermäßigung (Abs. 5)	
IV. Handwerkerleistungen (Abs. 3)	15	1. Weder Betriebsausgaben, Werbungskosten, abziehbare Kinderbetreuungskosten noch außergewöhnliche Belastungen (Abs. 5 Satz 1)	18
V. Begünstigte Haushalte (Abs. 4)		2. Begrenzung auf Arbeitskosten (Abs. 5 Satz 2) . . .	19
1. Haushalt in der EU oder im EWR-Raum (Abs. 4 Satz 1)	16	3. Rechnung und Zahlung auf Konto (Abs. 5 Satz 3)	20
		4. Zwei Alleinstehende in einem Haushalt	21

Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: FUHRMANN, Steuerliche Hinweise und Beartungsempfehlungen zum Jahreswechsel 2008/2009, Stbg 2008, 525 ff.; BROCKMANN/HÖRSTER, Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 2009, 280; DURST, Steuerminderung 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.

I. Grundinformation

1

§ 35a gewährt eine StErmäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Seit der Neufassung durch das 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 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.

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 Bemessungs- grundlage	624 €/924 €
Haushaltsnaher „Minijob“	10 %	510 €
Haushaltsnahe Vollbeschäftigung	12 %	2 400 €
Haushaltsnahe Dienstleistung	20 %	600 €
Erhöhung für Pflege/Betreuung	20 %	1 200 €
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 %	4 000 €
Haushaltsnahe Dienstleistung	20 %	4 000 €
Erhöhung für Pflege/Betreuung	20 %	4 000 €
Handwerkerleistungen im Haushalt	20 %	1 200 €

2

II. Rechtsentwicklung

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.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Die Änderung in Abs. 2 Satz 2 (Verdoppelung des Höchstbetrags von 600 € auf 1 200 €) durch das WachstumsStG ist gem. § 52

Abs. 50b Satz 4 erstmals bei Aufwendungen anzuwenden, die im VZ 2009 geleistet und deren zugrunde liegende Leistungen nach dem 31.12.2008 erbracht worden sind.

Beispiel: Der Stpfl. A hat im Dezember 2008 dem Grunde nach begünstigte Reparaturarbeiten in seinem selbst genutzten Haus durchführen lassen. Der vom Handwerker in Rechnung gestellte Arbeitslohn wurde iHv. 6000 € mit der Begleichung der Gesamtrechnung am 5.1.2009 überweisen.

Lösung: Die StErmäßigung nach § 35a beträgt 20 % von 6000 € = 1200 €, höchstens aber 600 € (§ 52 Abs. 50b).

Trotz widersprüchlicher Regelungen im WachstumsStG ist die Verdoppelung des Höchstbetrags nicht schon im VZ 2008 anzuwenden. Die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 50b trat, wie die übrigen Regelungen des WachstumsStG, am 1.1.2009 in Kraft (Art. 4 WachstumsStG). Um Inkrafttretenskollisionen mit dem JStG 2009 und FamLeistG zu vermeiden, nahm der Gesetzgeber zu § 35a eine separate Inkrafttretensregelung auf (Art. 4 Abs. 3 WachstumsStG). Danach traten die Änderungen in § 35a Abs. 2 Satz 2 (Verdoppelung des Höchstbetrags) am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft. Dies war bereits der 31.12.2008. Hierdurch entsteht ein Widerspruch zum Inkrafttreten der Anwendungsregelung (§ 52 Abs. 50b) und man könnte zu dem Ergebnis gelangen, dass die Verdoppelung bereits für den VZ 2008 Gültigkeit bekommen sollte. Dieses Ergebnis war vom Gesetzgeber aber nicht beabsichtigt und steht nicht im Einklang mit der Ausführungen in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/10930 und 16/10809). UE ist dem Willen des Gesetzgebers dadurch zu entsprechen, dass Art. 4 Abs. 1 WachstumsStG iVm. § 52 Abs. 2b gegenüber Art. 4 Abs. 3 WachstumsStG als vorrangig angesehen wird (so auch o.V., NWB 2009, 763).

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

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* § 35a idF des FamLeistG 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 die bisherige Regelung des WachstumsStG mit auf und erweitert die Anwendung auf die übrigen Förderungstatbestände.

III. Bedeutung

3

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. Der Gesetzgeber verfolgt dabei das Ziel, einen Anreiz für Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu schaffen und die Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen (BTDrucks. 15/91, 19). Bei der Vorschrift handelt es sich 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.

Andere als in Abs. 1 aufgeführte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, sozialversicherungspflichtige Arbeitsverhältnisse oder die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Handwerkerleistungen iSd. Abs. 3 sind, sind mit 20 % der Aufwendungen, höchstens 4000 € begünstigt. Dabei kann die StErmäßigung auch in Anspruch genommen werden für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Stpfl. 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. Der Höchstbetrag von 4000 € ermöglicht dabei die Begünstigung von max. 20000 € im Jahr (Abs. 2). Der gegenüber Abs. 1 höhere Höchstbetrag wird den auch höheren Aufwendungen für ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis gerecht.

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. 1200 €. Dies führt im VZ bei Ausschöpfung des Höchstbetrags zur Berücksichtigung von Aufwendungen iHv. 6000 €. Zur Vermeidung von Missbräuchen wird die StErmäßigung nicht gewährt für Maßnahmen, die bereits nach dem CO₂-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank gefördert werden.

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.

Die StErmäßigung nach § 35a ist nachrangig gegenüber einem BA- oder WK-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 Entscheidung 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 Beilage 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 und barer 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, 320). 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 (BTD Drucks. 16/6739, 14). Der in den Gesetzesmaterialien betonte Lenkungszweck der „Bekämpfung der Schwarzarbeit“ (BTD Drucks. 16/6739, 14) wird weiterhin hinreichend konsequent und widerspruchsfrei verfolgt.

Es begegnet auch keinen verfassungsrechtl. Bedenken, dass in § 35a keine Erstattung eines Anrechnungsüberhangs 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.

IV. Geltungsbereich

4

Persönlicher Geltungsbereich: § 35a gilt für natürliche Personen, die unbeschränkt estpfl. sind. Für beschränkt 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 liegt (Abs. 4 Satz 2).

► *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.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

5

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 § 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 beschränkt Stpfl. ausdrücklich aus.

6–9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu § 35b

10

I. Überblick

Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen: Abs. 1, 2 und 4 ermöglichen unbeschränkt Stpfl. die Inanspruchnahme einer StErmäßigung für ein geringfügiges haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis („Minijob“), ein sozialversicherungspflichtiges haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis sowie haushaltsnahe Dienstleistungen einschließlich Pflege- und Betreuungsleistungen in einem in der EU oder im EWR-Raum liegenden Haushalt des Stpfl. Der Fördersatz für die geringfügige Beschäftigung beträgt 20 % der Aufwendungen, höchstens 510 €. Der Fördersatz für die übrigen benannten Leistungen beträgt einheitlich 20 % der Aufwendungen, höchstens 4000 €. Damit sind max. 20000 € an Aufwendungen begünstigt. Der Abzug von der tariflichen ESt. gilt nur für Arbeitskosten (Abs. 5 Satz 2). Weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der StErmäßigung ist, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist (Abs. 5 Satz 3).

Handwerkerleistungen: Abs. 3 und 4 ermöglichen unbeschränkt Stpfl. die Inanspruchnahme einer StErmäßigung für Handwerkerleistungen in einem in der EU oder im EWR-Raum liegenden Haushalt des Stpfl. Dies gilt auch für Ferienimmobilien oder Zweitwohnungen im vorbezeichneten Ausland. Begünstigt sind Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen bis zu 20 % der Aufwendungen, höchstens 1200 €. Abs. 5 Sätze 2 und 3 gelten auch hier.

11

II. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bei geringfügiger Beschäftigung (Abs. 1)

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

► *Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis:* Beschäftigungsverhältnis ist ein unselbständiges Arbeitsverhältnis mit dem Stpfl. Ob ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt, entscheidet sich nach den Grundsätzen des § 8a SGB IV (s. BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 2, 8).

► *Haushaltsnahe 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. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 1. Nicht haushaltsnah sind Aufwendungen für die Erteilung von Unterricht (zB Sprachunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten oder für sportliche und andere Freizeitaktivitäten (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 1).

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

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 €.

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 im 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 (BFH/NV 2009, 825) 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.

III. Andere als in Abs. 1 aufgeführte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse (Abs. 2)

1. Regelungsinhalt

12

Voraussetzungen: Die StErmäßigung nach Abs. 2 erfordert als tatbestandliche Voraussetzungen 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.

Als Rechtsfolge ermäßigt sich die tarifliche ESt., vermindert um die sonstigen StErmäßigungen, um 20 % der Aufwendungen, höchstens 4000 €.

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

Sozialversicherungspflichtige Beschäftigung: Andere als in Abs. 1 benannte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse iSd. § 8a SGB IV sind regelmäßig 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.

Haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis: s. Anm. 11.

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. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 5 ff.).

Antrag: s. Anm. 11.

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

Beispiel: Der Stpfl. A beschäftigt im VZ 2009 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. 11.

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.

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

Pflege- und Betreuungsleistungen: 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. 18).

Haushalt des Steuerpflichtigen: s. BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 11 ff. Begünstigt sind sowohl inländ. Haushalte (s. BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 13) als auch solche im EU/EWR-Raum (s. Anm. 16).

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 (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 12). BFH v. 29.1.2009 – VI R 28/08 (BFH/NV 2009, 823) 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.

Antrag: s. Anm. 11.

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 2009 auf sozialversicherungspflichtiger Basis eine angestellte Haushaltshilfe. Seine Aufwendungen betragen einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge mtl. 1600 €. Im VZ 2009 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 (19200 € + 4000 €) = 23200 €. Die StErmäßigung beträgt 20 % von 23200 = 4640 €, wird aber begrenzt auf den Höchstbetrag von 4000 €.

Vorrang der sonstigen Steuerermäßigungen: s. Anm. 11.

IV. Handwerkerleistungen (Abs. 3)

15

Begriff: s. BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 14ff, 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 (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 14 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 grundsätzlich 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).

Ausnahme: Ausgenommen von der StErmäßigung sind Aufwendungen für Maßnahmen, die zugleich nach dem CO₂-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank gefördert werden; 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 KfW-Subvention und zum anderen die StErmäßigung nach Abs. 3 erfüllen, möglich ist. IdR ist nämlich die Summe der bei einer förderfähigen CO₂-Gebäudesanierung anfallenden Aufwendungen weitaus höher als die Summe aus Subvention nach dem CO₂-Gebäudesanierungsprogramm der KfW Förderbank und StErmäßigung nach Abs. 3.

Antrag: s. Anm. 11.

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 2009 umfangreiche Elektroarbeiten in seinem selbstgenutzten Einfamilienhaus durchführen. Der selbständige Unternehmer stellt ihm Fahrtkosten (100 €), Arbeitskosten (6000 €) und Materialkosten (2000 €) in Rechnung, die im VZ 2009 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. 11.

V. Begünstigte Haushalte (Abs. 4)

16 1. 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. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 11. 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).

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 Haus-

halt des Stpfl. in der EU oder im EWR erbracht worden sind. Hierzu zählen auch bestimmte Heimplätze (s. Anm. 17) und Kindern gem. § 32 Abs. 4 unentgeltlich zur Nutzung überlassene Wohnungen sowie Zweit-, Wochenend- und Ferienwohnungen (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Tz. 12f.). 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 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).

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

17

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.

VI. Ausschluss der Steuerermäßigung (Abs. 5)

1. Weder Betriebsausgaben, Werbungskosten, abziehbare Kinderbetreuungskosten noch außergewöhnliche Belastungen (Abs. 5 Satz 1)

18

Ausschlussstatbestände: Die StErmäßigung für Aufwendungen iSd. Abs. 1–3 ist ausgeschlossen, wenn diese zu den BA oder WK gehören oder unter § 9c fallen oder soweit sie als außergewöhnliche Belastung 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 (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 21).

▶ *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 (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 23 ff.). 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 au-

Bergewöhnliche 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 2009 24 000 € auf. Aus der gesetzlichen Pflegeversicherung erhält er 9 600 €.

Lösung: Nach Abzug der Leistungen von dritter Seite ist der Stpfl. mit 14 400 € belastet. Diese Aufwendungen macht er nach § 33 als außergewöhnliche Belastung geltend. Nach Abzug der zumutbaren Eigenbelastung nach § 33 Abs. 3 iHv. 7 000 € (angenommen) werden 7 400 € als außergewöhnliche Belastung 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 7 000 € = 1 400 €. 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.

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

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 (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 29 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 grundsätzlich 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 (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 30).

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 (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 31).

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

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 Finanzbehörde 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, 320) 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 und barer 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.

Abgekürzter Zahlungsweg: Eine StErmäßigung ist auch möglich, wenn die Rechnung von dem Konto eines Dritten bezahlt wird (abgekürzter Zahlungsweg).

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 Beauftragung 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).

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 Beauftragung 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).

4. Zwei Alleinstehende in einem Haushalt

21

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). Im Fall der getrennt-

§ 35a Anm. 21 StErmäßigung bei haushaltsnahen Dienstleistungen usw.

ten 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 unbeschränkt eststplf. 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 Einführung 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 grundsätzlich nach Maßgabe der jeweiligen Aufwendungen, es sei denn, es wird einvernehmlich eine andere Aufteilung gewählt (BMF v. 26.10.2007, BStBl. I 2007, 783 Rn. 34). Dies gilt auch für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft.