

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

**§ 35a**

**Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe  
Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe  
Dienstleistungen und Handwerkerleistungen**

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011  
(BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

(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) <sup>1</sup>Für 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. <sup>2</sup>Die 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) <sup>1</sup>Für 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. <sup>2</sup>Dies gilt nicht für öffentlich geförderte Maßnahmen, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden.

(4) <sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>In 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) <sup>1</sup>Die 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 § 10 Absatz 1 Nummer 5

fallen, ist eine Inanspruchnahme ebenfalls ausgeschlossen. <sup>2</sup>Der Abzug von der tariflichen Einkommensteuer nach den Absätzen 2 und 3 gilt nur für Arbeitskosten. <sup>3</sup>Voraussetzung 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. <sup>4</sup>Leben 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, Sundern  
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 35a . 1**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 35a</b> . . . . .	1	<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 35a</b>	3
<b>II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 35a</b> . . . . .	2	<b>IV. Geltungsbereich des § 35a</b>	4
		<b>V. Verhältnis des § 35a zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	5

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bei geringfügiger Beschäftigung . . . . 6**

	Anm.		Anm.
<b>I. Geringfügiges haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis</b> . . . . .	6	<b>II. Antrag</b> . . . . .	7
		<b>III. Rechtsfolge</b> . . . . .	8

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
 Andere als in Abs. 1 aufgeführte haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse . . . . 11**

	Anm.		Anm.
<b>I. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bei sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung (Abs. 2 Satz 1)</b> . . . . .	11	<b>II. Pflege- und Betreuungsleistungen sowie Heimunterbringung (Abs. 2 Satz 2)</b> . . . . .	14
		<b>III. Rechtsfolge</b> . . . . .	20

<b>D. Erläuterungen zu Abs. 3: Handwerkerleistungen . . . . . 21</b>
--

<b>E. Erläuterungen zu Abs. 4: Begünstigte Haushalte . . . . . 22</b>
---

Anm.

Anm.

<b>I. Haushalt in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum (Abs. 4 Satz 1) . . . . . 22</b>
--

<b>II. Heimaufenthalt in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum (Abs. 4 Satz 2) . . . . . 23</b>
---

<b>F. Erläuterungen zu Abs. 5: Ausschluss der Steuerermäßigung . . . 24</b>
---

Anm.

Anm.

<b>I. Ausschlusstabbestände (Abs. 5 Satz 1) . . . . . 24</b>
<b>II. Begrenzung auf Arbeitskosten (Abs. 5 Satz 2) . . . . . 25</b>

<b>III. Rechnung und Zahlung auf Konto (Abs. 5 Satz 3) . . 26</b>
<b>IV. Zwei Alleinstehende in einem Haushalt (Abs. 5 Satz 4) . . . . . 27</b>

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 35a</b>
---

**Schrifttum:** FUHRMANN, Steuerliche Hinweise und Beratungsempfehlungen zum Jahreswechsel 2008/2009, Stbg 2008, 525; BROCKMANN/HÖRSTER, Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 2009, 280; DURST, Steuerminderung durch haushaltsnahe Dienstleistungen und Kinderbetreuungskosten, KÖSDI 2009, 16495; HECHTNER/HUNDSDOERFER/SIELAFF, Belastungsverschiebungen durch das Familienleistungsgesetz, FR 2009, 55; 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; o.V., Inkrafttreten der Verdoppelung des Höchstbetrags für Handwerkerleistungen (§ 35a EStG), NWB 2009, 763; 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; NOLTE, Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse, NWB 2010, 2949; APITZ, Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen im Spannungsfeld der Betriebsprüfung, StBp. 2011, 18 und 52; PAUS, Sind erstmalige Herstellungskosten als Handwerkerleistungen begünstigt?, FR 2012, 154; PAUS, Begünstigte Arbeiten iSd haushaltsnahen Dienstleistungen, EStB 2014, 309; PAUS, Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, EStB 2014, 351; SCHALBURG, Die Steuerbegünstigung nach § 35a EStG, Stbg 2014, 401; BRUSCHKE, Umbaumaßnahmen als Handwerkerleistungen iSd § 35a EStG?, DStZ 2015, 313; HEINE/TRINKS, Abzugsfähigkeit privater Rundfunkbeiträge – Replik auf Kuhlmeiy DStR 2015, 1542, DStR

2015, 2164; KANZLER, Zweierlei Maß bei der Konkurrenz des Pflegepauschbetrags mit der Steuerermäßigung für Pflegeleistungen, FR 2015, 243; KUHLMAY, Die steuerliche Absetzbarkeit von Rundfunkbeiträgen im privaten Bereich, DStR 2015, 1542; HEINE/TRINKS, Zur Abzugsfähigkeit von Kosten für einen Schlüsseldienst, Stbg 2016, 394; SCHLENK, Das Tatbestandsmerkmal „in“ einem Haushalt iSd § 35a EStG, DStR 2016, 781; GESERICH, Erweiterung der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen gem. § 35a EStG, DB 2017, 152; GRÖZINGER, Neues zu den haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, NWB 2017, Beilage 4, 1; KÖRPER, Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (§ 35a EStG), DStR 2017, 238; NOLTE, Haushaltsnahe Dienstleistungen und haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, NWB 2017, 121; HERKENS, Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG, EStB 2018, 182.

1

### I. Grundinformation zu § 35a

§ 35a regelt die Förderung im Bereich des privaten Haushalts des Stpfl. als ArbG und Auftraggeber bis hin zum Pflege- und Betreuungsbereich durch StAbzugs- und StErmäßigungsbestimmungen. § 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. Der räumliche Bereich, in dem sich der Haushalt entfaltet, wird regelmäßig durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt; ausnahmsweise sind aber auch Leistungen, die jenseits der Grundstücksgrenze erbracht werden, begünstigt. Es gilt ein räumlich-funktionaler Haushaltsbegriff. 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). 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 agB berücksichtigt worden sind; für Aufwendungen, die dem Grunde nach unter § 10 Abs. 1 Nr. 5 fallen, ist eine Inanspruchnahme ebenfalls ausgeschlossen.

**Die Förderungsmöglichkeiten** stellen sich ab VZ 2009 im Einzelnen wie folgt dar:

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 €

## II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 35a 2

**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.

**Gesetz zur steuerlichen 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 Sätze 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.

**Wachstumsstärkungsgesetz 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 1200 € verdoppelt.

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

**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 1200 €. Satz 2 erweitert den Ausschluss einer Doppelförderung auf weitere Förderprogramme. Abs. 5 Satz 1 wird neu gefasst. Die bisherigen Auschlussatbestände 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:* Abs. 3 idF des JStG 2010 ist erstmals für im VZ 2011 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zugrunde 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 ist erstmals für im VZ 2009 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2008 erbracht worden sind (§ 52 Abs. 50b Satz 7).

**StVereinFG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): In Abs. 5 Satz 1 wird die Angabe „§ 9c“ durch die Wörter „§ 10 Abs. 1 Nr. 5“ ersetzt.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit 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. subjektiven 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. 1200 €. Dies führt im VZ bei Ausschöpfung des Höchstbetrags zur Berücksichtigung von Aufwendungen iHv. 6000 €.

Bei tatsächlicher Inanspruchnahme eines zinsverbilligten Darlehens bzw. bei tatsächlichem Erhalt eines streifen Zuschusses aufgrund öffentlicher Förderprogramme, 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 Unionsrechts gerecht.

**Nachrangigkeit:** Die StErmäßigung nach § 35a ist nachrangig gegenüber einem BA-, WK- oder SA-Abzug sowie einem Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 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 iSd. Abs. 2 und 3 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 StEntlastung 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, 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 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 Erg. eine dem EStG fremde Gewährung von Sozialleistungen. Gleichheitsrechtlich 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.

Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Beschränkung auf unbare Zahlungen s. Anm. 26.

#### IV. Geltungsbereich des § 35a

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). Personengesellschaften sind nicht begünstigt, da sie das Tatbestandsmerkmal des Haushalts nicht erfüllen. Gehört zum Haushalt des Stpfl. eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte geerbte Wohnung, kann er für Leistungen, die in dieser Wohnung durchgeführt wurden, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die StErmäßigung nach § 35a in Anspruch nehmen. Das gilt auch, wenn die Leistungen für diese Wohnung noch vom Erblasser in Anspruch genommen und die Rechnungsbeträge vom Erben überwiesen worden sind (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 30).

**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 liegenden Haushalt des Stpfl. ausgeübt oder erbracht werden (Abs. 4 Satz 1). Hierbei gilt ein räumlich-funktionaler Haushaltsbegriff (BFH v. 25.9.2017 – VI B 25/17, BFH/NV 2018, 39). Die Grenzen des Haushalts werden nicht ausnahmslos – unabhängig von den Eigentumsverhältnissen – durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Vielmehr

kann auch die Inanspruchnahme von Diensten, die jenseits der Grundstücksgrenze auf fremdem, beispielsweise öffentlichem Grund geleistet werden, begünstigt sein. Es muss sich dabei aber um Tätigkeiten handeln, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht und in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen (BFH v. 20.3.2014 – VI R 55/12, BStBl. II 2014, 880). 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 im EWR 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 Höchstbeträgen in Anspruch genommen werden (s. BFH v. 29.7.2010 – VI R 60/09, BStBl. II 2014, 151; BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 1).

▶ *Werkswohnung*: Überlässt der ArbG dem ArbN eine Dienst- oder Werkswohnung, dann kann der ArbN für vom ArbG beauftragte und in dieser Wohnung durchgeführte haushaltsnahe Dienstleistungen eine StErmäßigung nur dann in Anspruch nehmen, wenn er die Aufwendungen – neben dem Mietwert der Wohnung – als Arbeitslohn (Sachbezug) versteuert hat. Lässt der ArbG die haushaltsnahe Dienstleistung oder die Handwerkerleistung durch eigenes Personal durchführen, kann keine StErmäßigung beansprucht werden (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 45). Auch pauschale Zahlungen des Mieters einer Dienstwohnung an den Vermieter für die Durchführung von Schönheitsreparaturen sind nicht begünstigt, wenn die Zahlungen unabhängig davon erfolgen, ob und ggf. in welcher Höhe der Vermieter tatsächlich Reparaturen an der Wohnung des Mieters in Auftrag gibt (BFH v. 5.7.2012 – VI R 18/10, BStBl. II 2013, 14).

▶ *Arbeitgeber-Pool*: Schließen sich mehrere Stpfl. als ArbG für ein haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis zusammen (sog. ArbG-Pool), kann jeder Stpfl. die StErmäßigung für seinen Anteil an den Aufwendungen in Anspruch nehmen, wenn für die an dem ArbG-Pool Beteiligten eine Abrechnung über die im jeweiligen Haushalt ausgeführten Arbeiten vorliegt (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 29).

▶ *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, der Erbe sie aber anschließend beglichen hat. Eine StErmäßigung ist in diesem Fall nur einmal möglich (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 30).

5

## V. Verhältnis des § 35a zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 4 Abs. 4**: Die Vorschrift enthält die Regelungen zum Abzug von BA. § 35a Abs. 5 Satz 1 schließt eine StErmäßigung aus, soweit die Aufwendungen als BA abzugsfähig sind. Gemischte Aufwendungen sind unter Berücksichtigung des zeitlichen Anteils der zu BA führenden Tätigkeiten an der Gesamtarbeitszeit sachgerecht aufzuteilen.

**Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 1:** Die Vorschrift enthält die Regelungen zum Abzug von WK. § 35a Abs. 5 Satz 1 schließt eine StErmäßigung aus, soweit die Aufwendungen als WK abzugsfähig sind. Gemischte Aufwendungen sind unter Berücksichtigung des zeitlichen Anteils der zu WK führenden Tätigkeiten an der Gesamtarbeitszeit sachgerecht aufzuteilen.

**Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 5:** Die Vorschrift enthält die Regelungen zum Abzug von Kinderbetreuungskosten. Soweit Aufwendungen unter § 10 Abs. 1 Nr. 5 fallen, scheidet eine StErmäßigung nach § 35a Abs. 5 Satz 1 aus. 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.

**Verhältnis zu § 10a Abs. 2:** Ist der SA-Abzug nach § 10a Abs. 1 für den Stpfl. günstiger als der Anspruch auf die Zulage nach Abschnitt XI (Altersvorsorgezulage), erhöht sich die unter Berücksichtigung des SA-Abzugs ermittelte tarifliche ESt um den Anspruch auf Zulage. Die StErmäßigung nach § 35a ist von der tariflichen ESt abzuziehen. Weder § 10a noch § 35a regeln die Reihenfolge der Hinzurechnung bzw. Ermäßigung.

**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 § 32c:** Die Vorschrift regelt eine Tarifglättung bei den Einkünften aus LuF. § 32c wurde eingeführt durch Art. 3 Nr. 2 iVm Art 5 Nr. 2 des Gesetzes vom 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3045. Die Vorschrift tritt gemäß Art. 5 Abs. 2 an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen der Nrn. 1 bis 4 des Art. 3 entweder keine Beihilfen oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Für diesen Fall ist die Tarifglättung nach § 32c vorrangig vor der StErmäßigung nach § 35a zu berücksichtigen.

**Verhältnis zu § 32d:** s. FG Hamburg, EFG 2018, 372, Rev. VI R 54/17

**Verhältnis zu § 33 Abs. 3:** Die Vorschrift enthält Regelungen zur Berücksichtigung der zumutbaren Eigenbelastung. Für den Teil der Aufwendungen, der durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 oder wegen Gegenrechnung von Pflegegeld oder Pflegetagegeld nicht als agB berücksichtigt wird, kann die StErmäßigung nach § 35a in Anspruch genommen werden. Werden im Rahmen des § 33 Aufwendungen geltend gemacht, die dem Grunde nach sowohl bei § 33 als auch bei § 35a berücksichtigt werden können, ist davon auszugehen, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf die nach § 35a begünstigten Aufwendungen entfällt (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 32).

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

**Verhältnis zu § 33b:** Die Vorschrift regelt die Gewährung eines Pauschbetrags für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen. Nimmt die pflegebedürftige Person einen Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 3 Sätze 2 oder 3 in Anspruch, schließt dies eine Berücksichtigung dieser Pflegeaufwendungen nach § 35a bei ihr aus (BFH v. 5.6.2014 – VI R 12/12, BStBl. II 2014, 970). Das gilt nicht, wenn der einem Kind zustehende Pausch-

## § 35a Anm. 5–6 B. Abs. 1: Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse

betrag nach § 33b Abs. 5 auf den Stpfl. übertragen wird und dieser für Pflege- und Betreuungsaufwendungen des Kindes aufkommt.

**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.

**Verhältnis zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO:** Den Stpfl. trifft kein grobes Verschulden iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn ihm die Betriebskostenabrechnung, aus der sich sowohl die Art als auch die Höhe der nach § 35a EStG abziehbaren Aufwendungen ergibt, erst nach Bestandskraft des ESt-Bescheides zugegangen ist (FG Köln v. 24.8.2016 – 11 K 1319/16, rkr., juris. Die Nichtzulassungsbeschwerde wurde als unbegründet zurückgewiesen (BFH-Beschl. v. 22.2.2017 – VI B 75/16, nicht dokumentiert).

### B. Erläuterungen zu Abs. 1: Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse bei geringfügiger Beschäftigung

#### 6 I. Geringfügiges haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis

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

**Haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis** ist eine 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 § 10 Abs. 1 Nr. 5 greift; s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 5). Nicht haushaltsnah sind Aufwendungen für die Erteilung von Unterricht (zB Sprachunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten oder für sportliche und andere Freizeitaktivitäten (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 5). Zur Haushaltsführung gehört auch das Bewirtschaften von Zubehörräumen und Außenanlagen (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 1).

**Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis:** Beschäftigungsverhältnis ist ein unselbständiges Arbeitsverhältnis mit dem Stpfl. Aus dem Gesetzwortlaut ergibt sich, dass als geringfügiges Beschäftigungsverhältnis nur ein Beschäftigungsverhältnis iSd. § 8a SGB IV anzusehen ist (s. a. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 5, 6). 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. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 7).

**Geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Ausland:** Bei einem nicht inländ. Haushalt, der in einem Staat liegt, der der EU oder dem EWR angehört, setzt die Inanspruchnahme der StErmäßigung nach Abs. 1 voraus, dass das monatliche Arbeitsentgelt 450 € nicht übersteigt, die Sozialversicherungsbeiträge ausschließlich vom ArbG zu entrichten sind und von ihm auch entrichtet werden (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 8).

**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. Entsprechendes gilt für Partner einer Lebenspartnerschaft und bei in einem Haushalt zusammenlebenden Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft oder einer Lebenspartnerschaft, die nicht unter das Lebenspartnerschaftsgesetz fällt (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 9). Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse mit Angehörigen, die nicht im Haushalt des Stpfl. leben, können stl. nur anerkannt werden, wenn die Verträge zivilrechtl. wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und tatsächlich auch so durchgeführt werden (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 10).

**Zwischengeschaltete Personen:** Ein stl. nicht begünstigtes Vertragsverhältnis liegt vor, wenn der Vertragspartner eine zwischengeschaltete Person (zB GmbH) ist und die Arbeiten im Namen dieser zwischengeschalteten Person von einer im Haushalt lebenden Person durchgeführt werden (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 9).

## II. Antrag

7

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

**Nachträglicher Antrag:** Ist einem Stpfl. aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen im Zeitpunkt der Erklärungsabgabe die begünstigte Tatsache iSd. § 35a nicht positiv bekannt, trifft ihn – auch unter Berücksichtigung seiner Ausbildung und Tätigkeit als Steuerberater – kein grobes Verschulden, wenn es auf die (bei Steuerberatern zu unterstellende) Kenntnis der stl. relevanten Rechtsvorschriften nicht ankommt (FG Köln v. 24.8.2016 – 11 K 1319/16, juris, rkr., NZB als unbegründet zurückgewiesen, BFH v. 22.2.2017 – VI B 75/16, nicht dokumentiert).

**Grobes Verschulden:** Entscheidet sich der Mieter/Wohneigentümer für die Vereinfachungsregel (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213, Rz. 47) und macht ausschließlich die Aufwendungen aus der Jahresabrechnung geltend, sind die Aufwendungen in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem die Jahresabrechnung vorlag und die (Abschluss-)Zahlung geleistet wurde. Macht er die Aufwendungen in dem Jahr nicht geltend und wird der Bescheid bestandskräftig, kommt eine nachträgliche Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht in Betracht, da den Steuerpflichtigen insoweit grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der Tatsachen trifft.

## § 35a Anm. 7–8 B. Abs. 1: Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse

Entscheidet sich der Mieter/Wohneigentümer dagegen für den Abzug der Aufwendungen aufgrund der von ihm geleisteten Vorauszahlungen, muss im Einzelfall geprüft werden, ob grobes Verschulden vorliegt:

Sind bei der Festsetzung der Vorauszahlungen die begünstigten Aufwendungen explizit als Bestandteil der Vorauszahlungen ausgewiesen (idR bei Mietern) und macht der Steuerpflichtige diese Vorauszahlungsbestandteile erst nachträglich geltend, trifft ihn grobes Verschulden und eine nachträgliche Änderung kommt nach Auffassung der FinVerw. nicht in Betracht (FinMin Mecklenburg-Vorpommern v. 29.01.2018 – IV 301 - S 2296 b-00000-2017/002-003, ESt-Kartei MV § 35a EStG). Lediglich die Aufwendungen, die nicht als Bestandteil der Vorauszahlungen ausgewiesen sind und erstmals mit der Jahresabrechnung geltend gemacht worden sind (zB einmalige Reparaturleistungen bei Wohneigentum) können dann nachträglich nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO berücksichtigt werden

Sind die Vorauszahlungen dagegen nur pauschal festgesetzt worden, ohne dass begünstigte Aufwendungen einzeln ausgewiesen sind, können sämtliche Aufwendungen, die in der Jahresabrechnung ausgewiesen werden, anteilig auf die Vorauszahlungszeiträume und die Nachzahlung aufgeteilt werden und hinsichtlich der Vorauszahlungen auch nachträglich noch im Veranlagungszeitraum der Verausgabung berücksichtigt werden (FinMin Mecklenburg-Vorpommern v. 29.01.2018 – IV 301 - S 2296 b-00000-2017/002-003, ESt-Kartei MV § 35a EStG).

Dem Stpfl. bleibt es unbenommen, die Aufwendungen einheitlich im Jahr der Beschlussfassung geltend zu machen.

8

### III. Rechtsfolge

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 im VZ 2018 eine Haushaltshilfe im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses iSd. § 8a SGB IV (sog. Minijob) für 200 €/Monat (Lohnaufwand 2400 € zzgl. Abgaben 333 €).

**Lösung:** StErmäßigung 20 %, höchstens 510 € = 510 €

**Abzugsreihenfolge/Vorrang der sonstigen Steuerermäßigungen:** 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 des JStG 2009). Die Abzugsreihenfolge ergibt sich uE bereits aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut „ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen ...“. 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. Der BFH (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.

**Vorrang des § 32c:** Die Vorschrift regelt eine Glättung der tariflichen ESt und führt im Ergebnis zu einer fiktiven tariflichen ESt. Die StErmäßigung nach § 35a ist von der tariflichen ESt abzuziehen, so dass § 32c der StErmäßigung nach § 35a vorgeht (siehe Anm. 5).

**Fehlende Vorrangregelung im Verhältnis zu § 10a Abs. 2:** § 35a nimmt keinen Bezug auf die Hinzurechnungsregelung einer Zulage nach § 10a Abs. 2.

Umgekehrt regelt § 10a Abs. 2 nicht, ob erst die StErmäßigung von der tariflichen ESt abzuziehen ist und anschließend die Hinzurechnung der Zulage für Altersvorsorge erfolgt. R 2 „Umfang der Besteuerung“ EStR sieht ohne gesetzliche Grundlage zunächst den Abzug der StErmäßigung nach § 35a und anschließend die Hinzurechnung der Zulage für Altersvorsorge (§ 10a Abs. 2) vor. Dies kann im Einzelfall nachteilig für einen Stpfl. sein. Ergibt sich im Einzelfall nicht das günstigste Erg. für den betroffenen Stpfl. und hat der Gesetzgeber den Einzelfall nicht geregelt, so sollte uE auf den Grundsatz des „Meistbegünstigungsgebots“ zurückgegriffen werden. Der Stpfl. kann danach die Reihenfolge selbst bestimmen, so dass die für ihn günstigste Lösung erzielt werden kann (s. BFH v. 14.7.2010 – X R 61/08, BStBl. II 2010, 1011 zum Abzug eines Freibetrags nach § 16 Abs. 4 im Zusammenhang mit dem Teileinkünfteverfahren).

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

Einstweilen frei.

9–10

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

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

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

**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:** Siehe 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, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden (BFH v. 20.3.2014 – VI R 55/12, BStBl. II 2014, 880) und für die eine Dienstleistungsagentur oder ein selbständiger Dienstleister in Anspruch genommen wird (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 11).

**Dienstleistungen außerhalb des Haushalts:** Dienstleistungen, die ausschließlich Tätigkeiten zum Gegenstand haben, die außerhalb des Haushalts des Stpfl.

ausgeübt oder erbracht werden, sind nicht begünstigt. Eine Ausnahme gilt, wenn diese Leistungen zu den Nebenpflichten der Haushaltshilfe gehören.

► *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. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213.

► *Bereitschaft zur Erbringung einer Leistung*: Keine begünstigte haushaltsnahe Dienstleistung ist die als eigenständige Leistung vergütete Bereitschaft zur Erbringung einer Leistung im Bedarfsfall. Etwas anderes gilt nur, wenn der Bereitschaftsdienst Nebenleistung einer ansonsten begünstigten Hauptleistung oder im Fall eines Hausnotrufsystems innerhalb des sog. betreuten Wohnens in einer Seniorenwohneinrichtung ist (BFH v. 29.1.2009 – VI R 28/08, BStBl. II 2010, 166).

► *Personenbezogene Dienstleistungen* sind keine haushaltsnahen Dienstleistungen, selbst wenn sie im Haushalt des Stpfl. erbracht werden (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 12). 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 2018 auf sozialversicherungspflichtiger Basis eine angestellte Haushaltshilfe. Seine Aufwendungen betragen einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge monatlich 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**: Siehe Anm. 8.

**Keine Zwölfteilerregelung**: 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.

12–13 Einstweilen frei.

## 14 II. 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. Es reicht aus, wenn Dienstleistungen zur Grundpflege, dh. zur unmittelbaren Pflege des Menschen oder zur Betreuung in Anspruch genommen werden. 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).

**Haushalt des Steuerpflichtigen:** Begünstigt sind sowohl inländ. Haushalte (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 13) als auch solche in der EU bzw. im EWR (s. Anm. 22). Da die StErmäßigung haushaltsbezogen ist, kann die StErmäßigung zB bei einer gleichzeitigen Pflege von zwei pflegebedürftigen Personen in einem Haushalt nur einmal in Anspruch genommen werden.

**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 (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. Aufwendungen für die Zubereitung von Mahlzeiten in der hauseigenen Küche eines Alten(wohn)heims, Pflegeheims oder Wohnstifts und das Servieren der Speisen in dem zur Gemeinschaftsfläche rechnenden Speisesaal sind ebenfalls als haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt. Der erforderliche Nachweis erfolgt durch eine Rechnung. Aus dieser müssen sich der Erbringer der haushaltsnahen Dienstleistung als Rechnungsaussteller, der Empfänger dieser Dienstleistung, Art, Zeitpunkt und Inhalt der Dienstleistung sowie die dafür jeweils geschuldeten Entgelte ergeben. Ein monatliches Gesamtentgelt kann aufgeteilt werden (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 17, 28).

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

**Förderumfang:** Die StErmäßigung für haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse sowie für haushaltsnahe Dienstleistungen einschließlich Pflege- und Betreuungsleistungen werden zusammen berechnet. Begünstigt sind 20 % aller Aufwendungen, höchstens 4 000 €.

**Beispiel:** Der Stpfl. A beschäftigt im VZ 2018 auf sozialversicherungspflichtiger Basis eine angestellte Haushaltshilfe. Seine Aufwendungen betragen einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge monatlich 1 600 €. Im VZ 2018 hat A von einem Gärtner haushaltsnahe Dienstleistungen für Aufwendungen iHv. 4 000 € 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. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 42, 43).

**Vorrang der sonstigen Steuerermäßigungen:** 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). Sobald die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen des § 32c entweder keine Beihilfen oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen und diese Vorschrift damit wirksam wird, gilt der Vorrang auch für § 32c. Die Abzugsreihenfolge ergibt sich uE bereits aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut „ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen ...“; s. Anm. 5, 8.

15–19 Einstweilen frei.

### 20 III. Rechtsfolge

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

### 21 D. Erläuterungen zu Abs. 3: Handwerkerleistungen

**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. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 19 ff. und Anl. 1 mit zahlreichen Beispielen). Die sachliche Begrenzung der begünstigten Maßnahmen ist aus dem Tatbestandsmerkmal „im Haushalt“ zu bestimmen (BFH v. 6.11.2014 – VI R 1/13, BStBl. II 2015, 481). Maßnahmen

im Zusammenhang mit neuer Wohn- bzw. Nutzflächenschaffung in einem vorhandenen Haushalt sind begünstigt (BFH v. 13.7.2011 – VI R 61/10, BStBl. II 2012, 232). Nicht begünstigt sind handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme. Als Neubaumaßnahme gelten alle Maßnahmen, die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung (H 7.4 „Fertigstellung“ EStH) anfallen (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 21). 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). Maßnahmen, die von der öffentlichen Hand oder einem von ihr beauftragten Dritten auf gesetzlicher Grundlage erbracht und mit dem Hauseigentümer nach öffentlich-rechtl. Kriterien abgerechnet werden, sind nach Verwaltungsauffassung nicht im Rahmen des § 35a begünstigt (BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 22). Der BFH bestätigt dies für die Herstellung einer öffentlichen Mischwasserleitung (BFH v. 21.2.2018 – VI R 18/16, juris). Der von § 35a Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 vorausgesetzte räumlich-funktionale Zusammenhang zum Haushalt des Stpfl. ist nämlich nicht gegeben, wenn für die Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes ein Baukostenzuschuss erhoben wird. Der Baukostenzuschuss unterscheidet sich von den Kosten für den eigentlichen Grundstücksanschluss (= die Verbindung des öffentlichen Sammelnetzes mit der Grundstücksentwässerungsanlage, beginnend an der Abzweigstelle von der jeweiligen Sammelleitung und endend mit dem Grundstücksanschlussschacht an der Grundstücksgrenze des Anschlussgrundstücks), deren Erstattung eigenständig geregelt ist. Unabhängig davon ist beim BFH zu dieser Rechtsauffassung noch ein Revisionsverfahren anhängig (ua. Aufwendungen für Straßenausbaubeiträge, BFH VI R 50/17).

**Gutachtertätigkeit:** Die Erhebung des uU mangelfreien Ist-Zustands, zB die Prüfung der ordnungsgemäßen Funktion einer Anlage, ist ebenso eine Handwerkerleistung wie die Beseitigung eines bereits eingetretenen Schadens oder Maßnahmen zur vorbeugenden Schadensabwehr. Das gilt auch, wenn der Handwerker über den ordnungsgemäßen Ist-Zustand eines Gewerkes oder einer Anlage eine Bescheinigung „für amtliche Zwecke“ erstellt (BFH v. 6.11.2014 – VI R 1/13, BStBl. II 2015, 481). Weder zu den haushaltsnahen Dienstleistungen noch zu den Handwerkerleistungen gehören zB Tätigkeiten, die der Wertfindung dienen, Tätigkeiten zur Erstellung eines Energiepasses oder Tätigkeiten im Zusammenhang mit einer Finanzierung.

**Vermittlungsportale** treten regelmäßig als Vermittler für die ausführenden Leistungskräfte, zB Reinigungskräfte oder Handwerker auf. Die Leistungskräfte sind eigenverantwortlich, damit gewerblich tätig und stehen in keinem abhängigen Arbeitsverhältnis zum Vermittlungsportal. Rechnungen, die solch ein Portal im Auftrag der jeweiligen Leistungskraft erstellt, sind als Nachweis iSd. § 35a anzuerkennen, wenn die übrigen Voraussetzungen der StErmäßigung erfüllt sind. Aus der Rechnung müssen sich der Erbringer und der Empfänger der Leistung, ihre Art, der Zeitpunkt der Erbringung und der Inhalt der Leistung sowie die dafür vom Empfänger der Leistung jeweils geschuldeten Entgelte ergeben (BFH v. 29.1.2009 – VI R 28/08, BStBl. II 2010, 166).

**Abgrenzung Handwerkerleistung zu haushaltsnaher Dienstleistung:** Siehe Anm. 11.

**Ausnahme zur Vermeidung von Doppelförderung:** Ausgenommen von der StErmäßigung sind Aufwendungen für Maßnahmen, für die zugleich zinsverbilligte Darlehen bzw. stfreie Zuschüsse aufgrund öffentlicher Förderprogramme, zB „Altersgerecht umbauen“ oder Maßnahmen zur Förderung energetischer Renovierung, Erhaltung und Modernisierung sowie vergleichbare Förderprogramme der Länder, zB in Hamburg für Wärmeschutzmaßnahmen, tatsächlich in Anspruch genommen worden sind. Dies dient der Vermeidung von Doppelbegünstigungen und erstreckt sich auch auf den Teil der mit dieser Maßnahme verbundenen Aufwendungen, der sich – zB weil er den Förderhöchstbetrag übersteigt – im Rahmen der öffentlichen Förderung nicht auswirkt. Eine Aufteilung der Aufwendungen für eine öffentlich geförderte Einzelmaßnahme mit dem Ziel, für einen Teil der Aufwendungen die StErmäßigung nach § 35a Abs. 3 in Anspruch zu nehmen, ist nicht möglich.

**Antrag:** Siehe 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 1 200 €. Begünstigt sind nur die Arbeitskosten (s. Anm. 19). Material- und Warenkosten sind nicht begünstigt.

**Beispiel:** Der Stpfl. A lässt im VZ 2018 umfangreiche Elektroarbeiten in seinem selbstgenutzten Einfamilienhaus durchführen. Der selbständige Unternehmer stellt ihm Fahrtkosten (100 €), Arbeitskosten (6 000 €) und Materialkosten (2 000 €) in Rechnung, die im VZ 2018 geleistet werden.

**Lösung:** Die Elektroarbeiten stellen eine begünstigte Handwerkerleistung iSd. Abs. 3 dar. Begünstigt sind die Aufwendungen für Arbeitskosten einschließlich Fahrtkosten: 20 % von 6 100 € = 1 220 €, höchstens 1 200 €. Die Materialkosten sind nicht begünstigt.

**Vorrang der sonstigen Steuerermäßigungen:** Siehe Anm. 5, 8.

**Wohnungseigentümergeinschaft:** Bei Wohnungseigentümern und Mietern ist erforderlich, dass die auf den einzelnen Wohnungseigentümer und Mieter entfallenden Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen sowie für Handwerkerleistungen entweder in der Jahresabrechnung gesondert aufgeführt oder durch eine Bescheinigung des Verwalters oder Vermieters nachgewiesen sind. Anhang 2 des BMF-Schr. v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 enthält ein Formular für die Aufteilung der Kosten von Handwerkerleistungen in Wohnungseigentümergeinschaften.

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

## 22 I. Haushalt in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum (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 im EWR 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. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 1. 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). Die Höchstbeträge nach § 35a sind haushaltsbezogen zu gewähren. Sie können auch bei Vorliegen mehrerer Wohnungen nur einmal berücksichtigt werden.

► *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 veranlassten Abnutzung noch als im Haushalt erbracht (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 3).

► *Haushalt in einem Heim* ist gegeben, wenn die Räumlichkeiten des Stpfl. nach ihrer Ausstattung für eine Haushaltsführung geeignet sind (Bad, Küche, Wohn- und Schlafbereich), individuell genutzt werden können (Abschließbarkeit) und wenn eine eigene Wirtschaftsführung des Stpfl. nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.

► *Altenteilerwohnung:* Als Altenteiler bezeichnet man denjenigen, der den land- und forstw. Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen hat und dafür Nutzungen, Sach-, Natural-, Dienst- und Geldleistungen erhält. Die geleisteten Geld- und Sachleistungen sind beim Verpflichteten als SA gem. § 10 Abs. 1a Nr. 2 abzugsfähig. Der Berechtigte muss die erhaltenen Versorgungsleistungen korrespondierend als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1a versteuern. Beinhaltet die als wiederkehrende Bezüge zu versteuernden Sachleistungen Leistungen, die nach § 35a begünstigt sind, kann der Altenteiler die StErmäßigung hierfür in Anspruch nehmen. Voraussetzung ist, dass die Leistungen auf seinen Haushalt entfallen und in der Person des die Sachleistungen erbringenden Altenteilsverpflichteten alle Voraussetzungen für die Gewährung der StErmäßigung vorliegen (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 46).

**Europäische Union oder Europäischer Wirtschaftsraum:** 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 im 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. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 1). Bei einem Haushalt in einem anderen EU- oder EWR-Staat setzt die Inanspruchnahme der StErmäßigung nach Abs. 1 voraus, dass das monatliche Arbeitsentgelt 450 € 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 ArbN-Beiträge 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). Der Stpfl. trägt die Beweislast und hat erhöhte Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO).

## 23 II. Heimaufenthalt in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum (Abs. 4 Satz 2)

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 im EWR 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 befinden.

### F. Erläuterungen zu Abs. 5: Ausschluss der Steuerermäßigung

## 24 I. Ausschlussstatbestände (Abs. 5 Satz 1)

Die StErmäßigung für Aufwendungen iSd. Abs. 1–3 ist ausgeschlossen, wenn diese zu den BA, WK oder SA gehören oder unter § 10 Abs. 1 Nr. 5 fallen oder soweit sie als agB berücksichtigt werden.

**Betriebsausgaben und Werbungskosten** schließen die StErmäßigung aus. Zum Begriff „Betriebsausgaben“ s. § 4 Anm. 750 ff.; zum Begriff „Werbungskosten“ 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 § 10f. 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.

**Kinderbetreuung iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 5:** Fallen Kinderbetreuungskosten unter die Regelungen des § 10 Abs. 1 Nr. 5, 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 4 000 € je Kind übersteigen (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 34).

**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 Aus-

schluss der StErmäßigung ist aber nur insoweit vorgesehen, als Aufwendungen als agB berücksichtigt worden sind. Dies bedeutet für agB iSd. § 33, dass eine Berücksichtigung der Aufwendungen nach § 35a insoweit zulässig ist, als ein Abzug von agB iSd. § 33 durch die zumutbare Eigenbelastung (§ 33 Abs. 3) ausgeschlossen ist (so auch PLENKER/SCHAFFHAUSEN, DB 2009, 191). Werden im Rahmen des § 33 Aufwendungen geltend gemacht, die dem Grunde nach sowohl bei § 33 als auch bei § 35a berücksichtigt werden können, ist davon auszugehen, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf die nach § 35a begünstigten Aufwendungen entfällt (BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 32).

**Beispiel:** Ein Stpfl. wendet für eine ambulante Pflegekraft im VZ 2018 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 agB 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 agB berücksichtigt. Dies allein führt bereits zum Ausschluss der StErmäßigung. Einen Verzicht auf agB zu Gunsten der StErmäßigung sieht das Gesetz nicht vor (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 33)

25

## II. 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 (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 39). Materialkosten oder sonstige im Zusammenhang mit der Dienstleistung, den Pflege- und Betreuungs- 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. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 40).

**Belastung durch Arbeitskosten:** Soweit Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen von Dritter Seite erstattet werden (zB Versicherungsleistungen), sind die Aufwendungen um die Erstattung zu kür-

zen. Dies gilt auch für zu erwartende Erstattungen in späteren VZ (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 41).

### III. 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 (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 50). 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 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 (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 zehn Tagen nach Beendigung bzw. vor Beginn 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 31. Januar des Folgejahres fällig werden, noch zu den begünstigten Aufwendungen des Vorjahres zu rechnen sind (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 44). Zur Vereinfachungsregelung für Wohnungseigentümer und Mieter s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 47 f.

**Abgekürzter Zahlungsweg:** Eine StErmäßigung ist auch möglich, wenn die Rechnung vom Konto eines Dritten bezahlt wird (abgekürzter Zahlungsweg; s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 51).

**Beispiel 1:** 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 vom 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 vom Konto eines Dritten erfolgt (sog. abgekürzter Vertragsweg). Auch die FinVerw. erkennt die Grundsätze des abgekürzten Vertragswegs nur im Bereich der Erwerbssaufwendungen (BA/WK) an (BMF v. 7.7.2008 – IV C 1 - S 2211/07/10007, BStBl. I 2008, 717; s. auch BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623; BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572; BFH v. 28.9.2010 – IX R 42/09, BFH/NV 2011, 131).

**Beispiel 2:** 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 vom 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 – IV C 1 - S 2211/07/10007, BStBl. I 2008, 717).

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

27

**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. Das gilt auch, wenn beide ArbG im Rahmen eines haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses oder Auftraggeber haushaltsnaher Dienstleistungen, von Pflege- und Betreuungsleistungen oder von Handwerkerleistungen sind. Jeder kann seine tatsächlichen Aufwendungen grds. nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrags geltend machen. Eine andere Aufteilung des Höchstbeträge ist zulässig, wenn beide Stpfl. einvernehmlich eine andere Aufteilung wählen und dies gegenüber dem FA anzeigen.

**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 Höchstbetrag 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 unbeschränkt estpfl. 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. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 53). Dies gilt auch für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft.

**Unterjährige Begründung oder Beendigung eines gemeinsamen Haushalts:** Begründen zwei bisher alleinstehende Stpfl. mit eigenem Haushalt im Laufe des VZ einen gemeinsamen Haushalt oder wird der gemeinsame Haushalt zweier Stpfl. während des VZ aufgelöst und es werden wieder zwei getrennte begründet, kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen jeder Stpfl. die vollen Höchstbeträge in diesem VZ in Anspruch nehmen. Für die Inanspruchnahme des vollen Höchstbetrags pro Stpfl. ist maßgebend, dass vom jeweiligen Stpfl. zumindest für einen Teil des VZ ein alleiniger Haushalt unterhalten worden ist (s. BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 - b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213 Rz. 54).