

Haushaltsnahe Aufwendungen (§35aEStG)

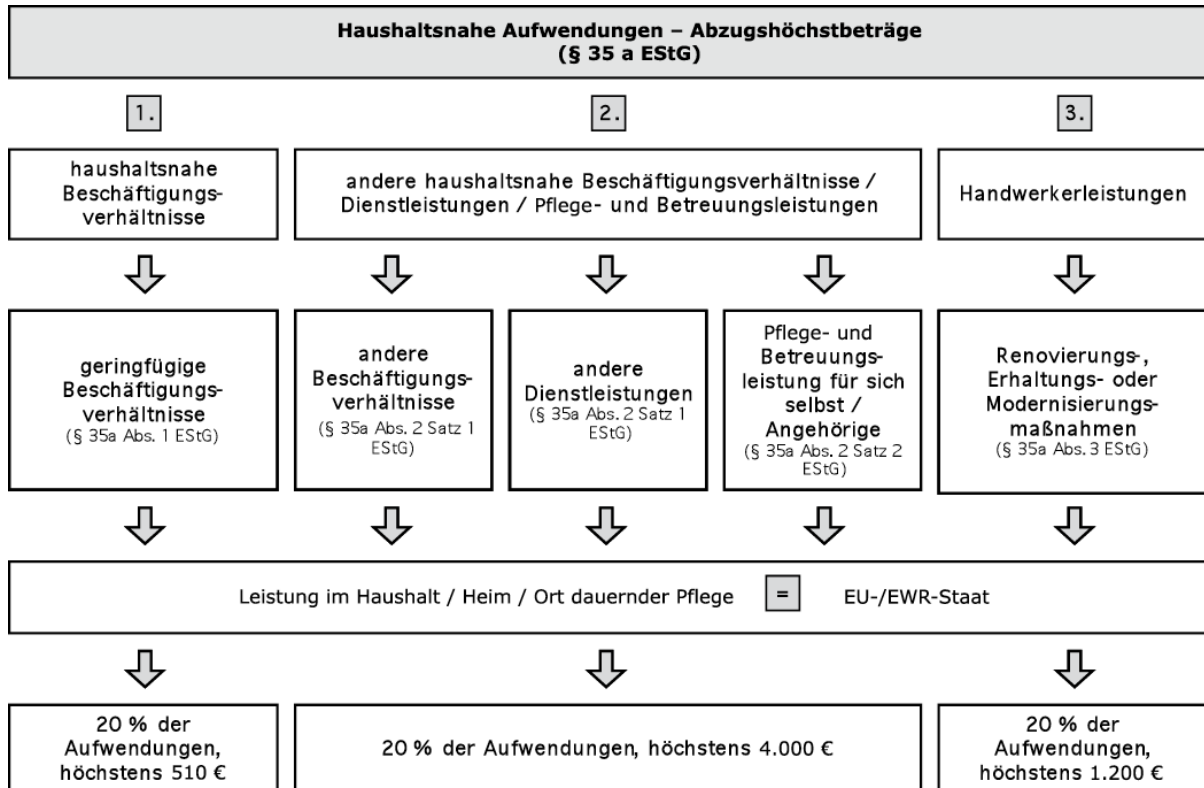
Inhaltsverzeichnis

- 1. Einleitung**
- 2. Unterschiedliche Steuerermäßigungen**
- 3. Beschäftigungsverhältnisse**
- 4. Dienstleistungen**
- 5. Leistungen nebeneinander**
- 6. Haushaltsbezogene Inanspruchnahme**
- 7. Zahlungsformen**
- 8. Kein Vor- und Rücktrag der haushaltsnahen Aufwendungen**
- 9. Zeitliche Anwendung**

1. Einleitung

Haushaltsnahe Aufwendungen führen zu einer Steuerermäßigung in der Form, dass sich die tarifliche Einkommensteuer je nach Art der Aufwendung entsprechend um einen Abzugsbetrag bzw. maximalen Höchstbetrag, der nicht überschritten werden kann, ermäßigt. Nach Beantragung im Rahmen der Einkommensteuererklärung, findet die Tarifiermäßigung im Rahmen der Steuerfestsetzung statt.

Im Überblick sind die haushaltsnahen Aufwendungen wie folgt zusammen zu fassen:



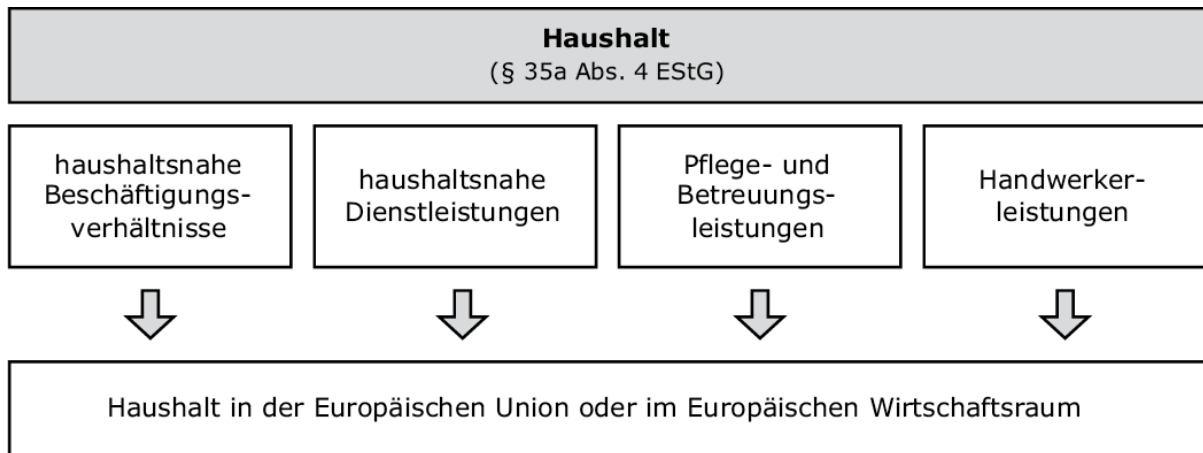
2. Unterschiedliche Steuerermäßigungen

2.1 Abgrenzung

Für die Bestimmung der Art der Beschäftigung wird nur danach unterschieden, ob es sich um eine **geringfügige Beschäftigung in einem Privathaushalt** (§ 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch) handelt oder nicht (§ 35a Abs. 1 EStG). Alle anderen Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahen Dienstleistungen einschließlich der Pflege- und Betreuungsleistungen werden für die Ermittlung der abziehbaren Aufwendungen zusammengefasst (Änderung durch das Familienleistungsgesetz vom 22.12.2008, BGBl. I 2008, 2955). Daneben sind Handwerkerleistungen im Privathaushalt begünstigt (§ 35a Abs. 3 EStG).

2.2 Haushalt

Generell kann die Steuerermäßigung für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis (§ 35a Abs. 1 EStG), ein anderes Beschäftigungsverhältnis bzw. eine Dienstleistung (§ 35a Abs. 2 EStG) oder eine Handwerkerleistung (§ 35a Abs. 3 EStG) nur in Anspruch genommen werden, wenn diese in einem **der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt** des Steuerpflichtigen ausgeübt wird (§ 35a Abs. 4 EStG).



Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen, die ausschließlich Tätigkeiten zum Gegenstand haben, die außerhalb des Haushalts des Steuerpflichtigen ausgeübt bzw. erbracht werden, sind nicht begünstigt.

Beispiel Der Steuerpflichtige S bezahlt eine Pflegekraft für die Betreuung der pflegebedürftigen Mutter, die mit im Haushalt des S wohnt. Die Betreuung beinhaltet sowohl den Haushalt als auch die Begleitung der Mutter zu Arztbesuchen und Einkäufen.

Lösung Die Tätigkeit einer Pflegekraft gehört nur zu den begünstigten Tätigkeiten, wenn die Betreuung im Haushalt des Steuerpflichtigen erfolgt. Die Begleitung von pflegebedürftigen Personen bei Einkäufen und Arztbesuchen sowie kleine Botengänge usw. sind nur dann begünstigt, wenn sie zu den **Nebenpflichten** des Pflegenden oder Betreuenden im Haushalt gehören (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, IV C 8 — S 2296-b/07/10003; BStBl. I 2016, 1213, Rdnr. 18).

Die im Haushalt ausgeübten Dienstleistungen müssen zudem einen Bezug zur Haushaltsführung haben.

Beispiel Steuerberater S erstellt die Einkommensteuererklärung im Haushalt der Eheleute.

Lösung Die Dienstleistung wird zwar im Haushalt der Eheleute ausgeübt, hat jedoch keinen Bezug zur Haushaltsführung. Eine Steuerermäßigung ist nicht möglich.

Der räumliche Bereich, in dem sich der Haushalt entfaltet, wird regelmäßig durch die Grundstücksgrenzen abgesteckt. Der Begriff „**im Haushalt**“ umfasst **auch** das angrenzende Grundstück, sofern die haushaltsnahe Dienstleistung oder die Handwerkerleistung dem eigenen Grundstück dienen. Der BFH spricht es weiter aus: „...jenseits der Grundstücksgrenze ...“ (BFH vom 20.03.2014, VI R 55/12, BStBl. II 2014, 880, Rdnr. 14).

Haushaltsnahe Dienstleistungen: Es muss sich dabei allerdings um Tätigkeiten handeln, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht und in unmittelbarem räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen (BFH vom 20.03.2014, VI R 55/12, BStBl. II 2014, 880, Rdnr. 14). Somit können beispielsweise Lohnkosten für den Winterdienst auf öffentlichen Gehwegen vor dem eigenen Grundstück als haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigt werden (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 2). Es handelt sich dabei um einen notwendigen Annex zur Haushaltsführung (BFH vom 20.03.2014, VI R 55/12, BStBl. II 2014, 880, Rdnr. 14).

Haushaltsnahe Handwerkerleistungen: Bezüglich der Leistungserbringung „im Haushalt“ besteht zwischen den Finanzgerichten bisher noch Uneinigkeit bezüglich der Beurteilung. Das FG München ließ eine Haustür-Reparatur mit **Montagearbeiten**, welche in der Werkstatt des Schreiners durchgeführt wurde, als haushaltsnah zu (FG München vom 23.02.2015, 7 K 1242/13, LEXinform:

5018245, rkr; Ablehnung der Nichtzulassungsbeschwerde: BFH vom 28.07.2015, VI B 36/15). Die Reparatur von Polstermöbel, die nur abgeholt und wieder zurück gebracht wurden, ist als haushaltsnah abgelehnt worden, weil kein ausreichender räumlich-funktionaler Zusammenhang bestand. Daran ändere auch die Transportleistung des Raumausstatters nichts, weil es sich dabei nur um eine untergeordnete Nebenleistung gehandelt habe (FG Rheinland-Pfalz vom 06.07.2016, 1 K 1252/16, EFG 2016, 1350, rkr.). Hätten Montageleistungen stattgefunden, wäre eine Steuerermäßigung gewährt worden, zu mindestens für diese Kosten (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Anlage 1). Eine Aufteilung der Kosten in Montage- und Außer-Haus-Kosten wird in der zwingend erforderlichen Rechnung gefordert (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 39). Der Austausch einer Haustür, deren Herstellung ausschließlich in der Werkstatt des Handwerkers erfolgte, wurde mangels gesondertem Ausweis des Montageanteils im Haushalt in der Rechnung des Handwerkers, vollständig nicht berücksichtigt (FG Nürnberg vom 4.8.2017, 4 K 16/17, EFG 2017, 1447, rkr.). Dagegen hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass die Reparatur eines Hoftores, welches ausschließlich in der Werkstatt des Handwerkers repariert und sodann wieder im Haushalt eingebaut wird als haushaltsnahe Handwerkerleistung in voller Höhe, d. h. auch für den Anteil in der Werkstatt als Steuerermäßigung zu berücksichtigen ist (FG Berlin-Brandenburg vom 27.7.2017, 12 K 12040/17, nrkr., Revision: BFH Az. VI R 4/18).

Damit können folgende **Ergebnisse** für eine Abgrenzung festgehalten werden. ❶ Die strikte Unterscheidung in „häusliche“ und „außerhäusliche“ Leistungen führt zu dem Ergebnis, dass es allein vom Ort der Leistungserbringung abhängt, ob eine Tätigkeit begünstigt ist oder nicht. So ist z. B. die Betreuung eines Haustiers begünstigt, wenn sie im Haushalt durchgeführt wird, aber nicht begünstigt, wenn sie außerhalb des Haushalts (Tierpension) erbracht wird. ❷ Ausreichend für die Berücksichtigung der Leistung, die z. T. auch außerhalb des Haushalts des Steuerpflichtigen erbracht wird, ist, dass der **Leistungserfolg** im Haushalt des Steuerpflichtigen eintritt (FG Berlin-Brandenburg vom 27.7.2017, 12 K 12040/17, nrkr. Revision: BFH Az. VI R 4/18).

Hinweis Entsprechende strittige Fälle, d. h. Handwerkerleistungen mit Leistungserbringung sowohl im Haushalt (z. B. Demontage und Montage) als auch in der Werkstatt des Handwerkers, sollten in der Einkommensteuererklärung beantragt und bis zur Entscheidung des BFH über das anhängige Revisionsverfahren (BFH Az. VI R 4/18) mittels Einspruch offen gehalten werden.

Beispiel Die Eheleute beauftragen ein Unternehmen U mit der Schneeräumung der in öffentlichem Eigentum stehenden Straßenfront entlang des von ihnen bewohnten Grundstücks. Ausweislich der Rechnung entstehen ihnen hierfür Kosten in Höhe von 140 €, welche auf das Konto des U überwiesen werden.

Lösung Von einem Nutzen des Haushalts ist insbesondere auszugehen, wenn der Steuerpflichtige als Eigentümer oder Mieter zur Reinigung und Schneeräumung von öffentlichen Straßen und (Geh)Wegen verpflichtet ist. In einem solchen Fall sind Aufwendungen für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen in vollem Umfang und nicht nur anteilig, soweit sie auf Privatgelände entfallen, begünstigt. Die Aufwendungen in Höhe von 140 € sind zu 20 % als haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt, so dass die Steuerermäßigung 28 € beträgt.

Soweit Pflege- und Betreuungsleistungen erbracht werden, erstreckt sich der Haushalt auf den Haushalt der pflegebedürftigen oder betreuten Person (§ 35a Abs. 4 Satz 1 2. Alt. EStG).

Eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist auch möglich, wenn sich der eigenständige und abgeschlossene Haushalt in einem Heim befindet (§ 35a Abs. 4 Satz 2 EStG). Ein **Haushalt in einem Heim** ist gegeben, wenn (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 4)

- die Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen von ihrer Ausstattung für eine Haushaltsführung geeignet sind (= Bad, Küche, Wohn- und Schlafbereich),
- individuell genutzt werden können (= Abschließbarkeit) und
- eine eigene Wirtschaftsführung des Steuerpflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.

Zum Haushalt eines Steuerpflichtigen gehören auch die **unentgeltlich** an ein bei dem Steuerpflichtigen zu berücksichtigenden Kind **überlassene Wohnung** und eine tatsächlich eigengenutzte **Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung** (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 1). Es handelt sich um eine haushaltsbezogene Steuerermäßigung, so dass der Höchstbetrag pro Haushalt nur einmal in Anspruch genommen werden kann.

Beispiel **ein Steuerpflichtiger mit Ferienwohnung**

Der Steuerpflichtige S ist verheiratet mit T. Beide wohnen in der Eigentumswohnung von S in Titisee. S hat noch eine Ferienwohnung im Bayrischen Wald. Beide Wohnungen werden vom Maler M jeweils für 3.250 € Arbeitsleistung renoviert. Die Materialkosten sind nicht berücksichtigt.

Lösung Da beide Wohnungen im Eigentum des S stehen, kann S den gewährten Höchstbetrag für Handwerkerleistungen in Höhe von max. 1.200 € nur einmal in Anspruch nehmen.

Eigentumswohnung 3.250 €

Ferienwohnung 3.250 €

6.500 €

davon 20 % 1.300 €

S kann insgesamt maximal 1.200 € als haushaltsnahe Aufwendungen in Form der Handwerkerleistung als Steuerermäßigung berücksichtigen.

Beispiel **Ferienwohnung in Europa**

Der Steuerpflichtige S ist Eigentümer eines in Spanien belegenen und ausschließlich selbst genutzten Ferienhauses. Im VZ wurden Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt. S bezahlte die Arbeiten mit spanischem Umsatzsteuerausweis per Überweisung nachdem die Rechnung eingegangen war.

Lösung Die spanische Ferienwohnung, die tatsächlich selbst genutzt wird, ist dem Haushalt des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Die Maßnahmen stellen unstrittig haushaltsnahe Handwerkerleistungen dar, sodass vom Bruttobetrag (20 %, max. 1.200 €) eine Steuerermäßigung resultiert.

Hinweis Soweit die Ferienwohnung auch zur Vermietung zur Verfügung steht, muss eine Aufteilung (ggf. Schätzung) der Rechnung erfolgen.

Wird der Haushalt aufgrund eines Umzugs verlegt, gelten die Aufwendungen für die Beseitigung der durch die bisherige Haushaltsführung veranlassten Abnutzung, wie z. B. die Renovierung der Altwohnung, die in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Umzug erbracht werden, als im „alten“ Haushalt erbracht und sind als Steuerermäßigung zu berücksichtigen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 3).

2.3 Abzugsfähige Aufwendungen

2.3.1 ...dem Grunde nach...

Abzugsfähig sind die entstandenen Aufwendungen nur **soweit** diese **keine** Betriebsausgaben, Werbungskosten darstellen und soweit sie nicht als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wurden (§ 35a Abs. 5 Satz 1 EStG; **Subsidiaritätsprinzip**).

Liegen **dem Grunde nach** Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) vor, sind diese insgesamt nicht als haushaltsnaher Aufwand begünstigt.

Begünstigt als Steuerermäßigung sind generell nur die Arbeitskosten. Das sind Aufwendungen für die Inanspruchnahme der haushaltsnahen Tätigkeit selbst, für die Pflege- und Betreuungsleistung bzw. für Handwerkerleistungen einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 39). Materialkosten können nicht begünstigt werden.

Jedoch sind **Verbrauchsmittel**, welche zur Betreuungs-, Pflege- oder Handwerkerleistung geliefert werden, abzugsfähig. Dazu zählen unter anderem Schmier-, Reinigungs- oder Spülmittel sowie Streugut.

Aufwendungen bei denen die **Entsorgung** im Vordergrund steht, sind hingegen nicht begünstigt. Die Ausnahme bilden Entsorgungsleistungen, die als **Nebenleistung** zu einer begünstigten Hauptleistung anzusehen sind (z. B. Fliesenabfuhr bei Neuverfliesung des Bades).

Gutachterliche Tätigkeiten zur Überprüfung der ordnungsgemäßen Funktion einer Anlage sind als haushaltsnahe Handwerkerleistungen zu berücksichtigen, wie z. B. die Feuerstättenschau eines Schornsteinfegers. Handelt es sich jedoch um Gutachterkosten z. B. für die Erstellung eines Wertgutachtens, sind diese nicht begünstigt.

Beispiel Der Steuerpflichtige S erhält folgende Rechnung des Schornsteinfegers, welche unbar beglichen wird:

- Schornstein-Kehrarbeiten 80 €
- Feuerstättenschau 40 €
- Messarbeiten 60 €
- Reparaturarbeiten 120 €

Summe 300 €

Umsatzsteuer 19 % + 57 €

Rechnungsbetrag 357 €

Lösung

Die **Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen**

beträgt $(357 \text{ €} \times 20 \% =) \mathbf{71,40 \text{ €}}$

Verwaltergebühren sind ebenfalls nicht begünstigt.

Abgrenzungen der Aufwendungen

(= haushaltsnahe Dienstleistungen und Pflege- und Betreuungsleistungen sowie Handwerkerrechnungen)

1. Haushaltsnahe Aufwendungen

Arbeitsleistung

Maschinen- und Fahrtkosten

Verbrauchsmittel

(z. B. Schmier-, Reinigungs- oder Spülmittel sowie Streugut)

Ausnahme

Entsorgungskosten als Nebenleistung

(= z. B. Fliesenabfuhr bei Neuverfliesung des Bades)

Gutachterkosten

→ Überprüfung der ordnungsgemäßen
Funktion einer Anlage

2. Kosten der privaten Lebensführung

Materialkosten

gelieferte Waren

Grundsatz

Entsorgungskosten

Verwaltergebühren

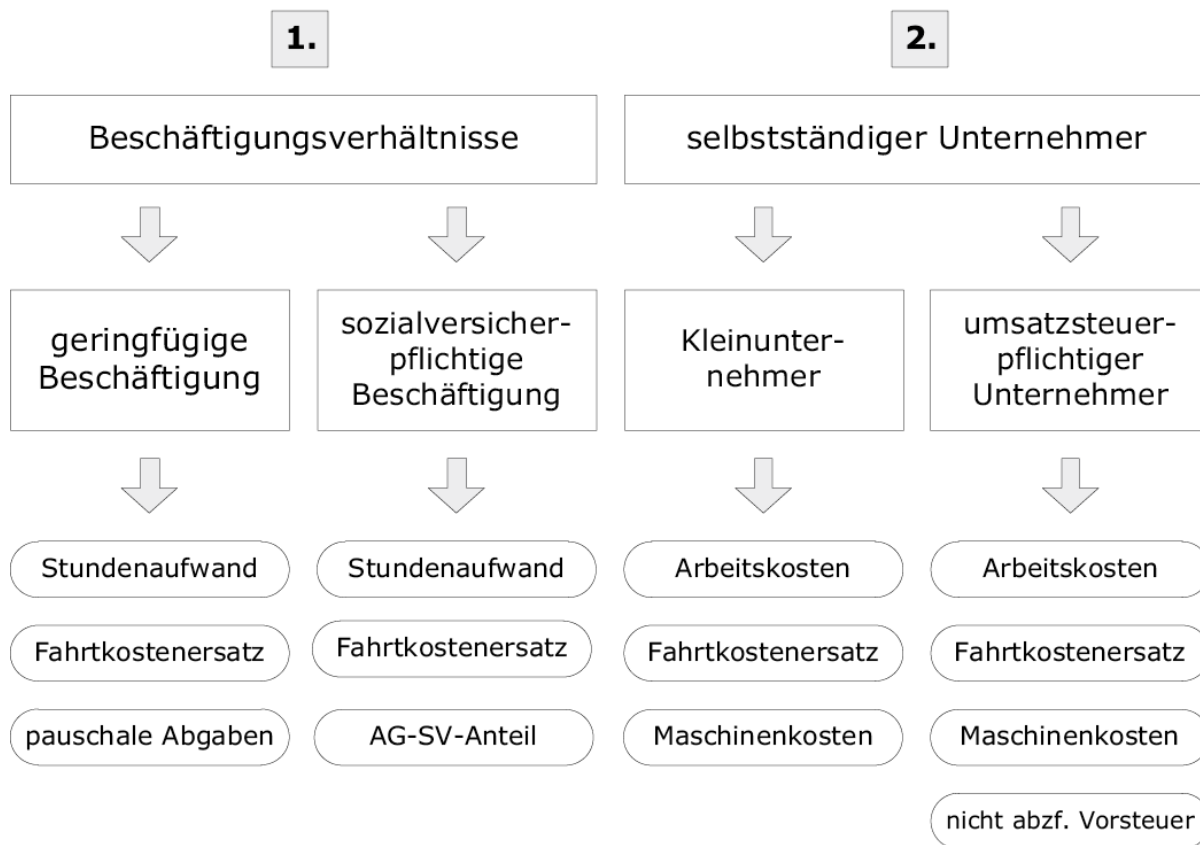
Gutachterkosten

→ keine Handwerkerleistung oder
haushaltsnahe Dienstleistung
(Wertermittlungen, Erstellung Energiepass, etc.)

Soweit ein selbstständiger Unternehmer für seine haushaltsnahe Dienstleistung Umsatzsteuer in der Rechnung offen ausweist, kann diese vom Zahlenden (= Leistungsempfänger) nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden, da die Leistung nicht für sein Unternehmen ausgeführt wurde (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die nicht abzugsfähige Vorsteuer ist als Bruttobetrag bei der Steuerermäßigung (mit) anzusetzen.

Abzugsfähige Aufwendungen

(haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen)



Die folgenden Abzugsregeln sind in der Praxis zu beachten:

- Soweit **gemischte Aufwendungen** (z. B. für eine Reinigungskraft, die auch das beruflich genutzte Arbeitszimmer reinigt) vorliegen, sind diese anhand des zeitlichen Anteils sowohl in Betriebsausgaben/Werbungskosten als auch in Steuerermäßigung (§ 35a EStG) aufzuteilen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 31).
- Der Teil der aufgrund der **zumutbaren Eigenbelastung** oder wegen der Gegenrechnung von Pflegegeld oder Pflegetagegeld bei den außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG) nicht abzugsfähig ist, kann als Steuerermäßigung geltend gemacht werden (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 32).
- Die **abzugsfähigen Arbeitskosten** müssen anhand der Angaben in der Rechnung gesondert ermittelt werden können (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 40). Es wird auch eine prozentuale Aufteilung eines Gesamtbetrags in Arbeits- und Materialanteil durch den Rechnungsaussteller zugelassen.
- Die **Umsatzsteuer**, welche auf die abzugsfähigen Arbeitskosten entfällt, muss nicht gesondert aufgeführt werden (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 40).
- Bei **Wartungsverträgen** können sich die abzugsfähigen Arbeitskosten aus einer Anlage zur Rechnung ergeben (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 40). Diese können sich auch aus einer Mischkalkulation ergeben.
- Bei **Abschlagszahlungen** muss grundsätzlich eine im Sinne der erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen qualifizierte Rechnung vorliegen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 40).

- **Personenbezogene Leistungen** (z. B. Frisör- oder Kosmetikerleistungen) sind keine haushaltsnahen Tätigkeiten (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 12). Wenn es sich um Leistungen aus dem Leistungskatalog der Pflegeversicherung handelt, können diese zu den Pflege- und Betreuungsleistungen gehören.
- Dienstleistungen, welche sowohl auf öffentlichem als auch auf privatem Gelände erbracht werden (z. B. Winterdienst, Straßen- und Gehwegreinigung) sind insgesamt, d. h. auch mit dem Teil, der auf die fremde, öffentliche Fläche entfällt, abzugsfähig (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O. Rdnr. 2).
- Lässt der Arbeitgeber in einer vom Arbeitnehmer bewohnten **Dienst- oder Werkswohnung** haushaltsnahe Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen von einem (fremden) Dritten durchführen und trägt er hierfür die Aufwendungen, kann der Arbeitnehmer die Steuerermäßigung nur in Anspruch nehmen, wenn er die Aufwendungen — neben dem Mietwert der Wohnung — als Arbeitslohn (Sachbezug) versteuert hat. Zudem muss der Arbeitgeber eine Bescheinigung erteilen, aus der eine Aufteilung der Aufwendungen nach haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, jeweils unterteilt nach Arbeitskosten und Materialkosten, hervorgeht. Zusätzlich muss aus der Bescheinigung hervorgehen, dass die Leistungen durch (fremde) Dritte ausgeführt worden sind und zu welchem Wert sie zusätzlich zum Mietwert der Wohnung als Arbeitslohn versteuert worden sind. Eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist nicht möglich, wenn die haushaltsnahen Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen durch eigenes Personal des Arbeitgebers durchgeführt worden sind. Nicht begünstigt sind pauschale Zahlungen des Mieters einer Dienstwohnung an den Vermieter für Schönheitsreparaturen, wenn diese Zahlungen unabhängig davon erfolgen, ob und in welcher Höhe der Vermieter tatsächlich Reparaturen durchführen lässt. (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 45).

Zu den begünstigten haushaltsnahen Aufwendungen eines Heimbewohners gehören nach Abschluss eines **Heimvertrags** neben den in dem eigenständigen und abgeschlossenen Haushalte durchgeführten und individuell abgerechneten Leistungen (= innerhalb des Appartements) unter anderem auch die Hausmeisterarbeiten, die Gartenpflege sowie kleinere Reparaturen, die Dienstleistungen des Haus- und Etagenpersonals sowie die Reinigung der Gemeinschaftsflächen, wie Flure, Treppenhäuser und Gemeinschaftsräume (= außerhalb des Appartements). Auch die Aufwendungen für die Mahlzeitenzubereitung in der hauseigenen Küche sowie das Servieren der Speisen im Speisesaal sind ebenfalls als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 17). Dies gilt auch für die vom Heimbetreiber pauschal erhobenen Kosten, wenn die damit abgegoltene Dienstleistung gegenüber dem einzelnen Heimbewohner nachweislich tatsächlich erbracht wurde (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 28). Den haushaltsnahen Dienstleistungen zuzuordnen ist die Tätigkeit von Haus- und Etagedamen, deren Aufgabe neben der Betreuung des Bewohners zusätzlich in der Begleitung des Steuerpflichtigen, dem Empfang von Besuchern und der Erledigung kleiner Botengänge besteht.

2.3.2 ...der Höhe nach...

Die abzugsfähigen Höchstbeträge betragen:

- haushaltsnahe geringfügige Beschäftigung
20 % von maximal 2.550 € 510 €
- sonstige Beschäftigungsverhältnisse,
Pflege- und Betreuungsleistungen
20 % von maximal 20.000 € 4.000 €
- Handwerkerleistung
20 % von 6.000 € (= Arbeitskosten) 1.200 €

Eine Zwölfteilung der Höchstbeiträge ist nicht vorgesehen. Somit handelt es sich bei den Höchstbeträgen um Jahresbeträge.

2.4 Anspruchsberechtigter

Anspruchsberechtigt sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtige **Steuerpflichtige**, die entweder Arbeitgeber oder Auftraggeber des haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses, der haushaltsnahen Dienstleistung oder der Handwerkerleistung sein müssen. Damit können auch auf Antrag unbeschränkt Steuerpflichtige (§ 1 Abs. 3 EStG) die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen. Nicht begünstigt sind jedoch beschränkt Steuerpflichtige (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG).

Alleinstehende, die gemeinsam in einem Haushalt wohnen, können die jeweiligen Höchstbeträge nur einmal in Anspruch nehmen (§ 35a Abs. 5 Satz 4 EStG). Man spricht hier von einer so genannten „**Höchstbetragsgemeinschaft**“. Die Aufteilung des Höchstbetrages erfolgt nach den jeweils getätigten Aufwendungen oder nach einem gemeinsam gewählten Aufteilungsmaßstab.

Wurde im Veranlagungszeitraum ein gemeinsamer Haushalt begründet oder beendet ist für die Anwendung der Höchstbeträge entscheidend, ❶ ob für einen Teil des Jahres ein Einzelhaushalt geführt wurde, oder ❷ ob ganzjährig in gemeinsamen Haushalten gelebt wurde. Im ❶ Fall steht dem Steuerpflichtigen der haushaltsbezogene Höchstbetrag in voller Höhe zu, im ❷ Fall steht dem Steuerpflichtigen jeweils nur der halbe Höchstbetrag zu.

Bei **Ehegatten** gilt die „**Höchstbetragsgemeinschaft**“ ebenfalls. Insgesamt kann der Höchstbetrag bei der Zusammenveranlagung nur einmal in Anspruch genommen werden, auch wenn nur ein Ehegatte die Aufwendungen getragen hat. Bei einer Einzelveranlagung steht grundsätzlich jedem der von ihm wirtschaftlich getragene Aufwand zu (§ 26a Abs. 2 EStG). Auf übereinstimmenden Antrag werden die Aufwendungen jeweils zur Hälfte abgezogen.

Beispiel Ehegatten mit getrennten Eigentum

Der Steuerpflichtige S ist verheiratet mit T. Beide wohnen in der Eigentumswohnung von S in Titisee. T hat noch eine Ferienwohnung im Bayrischen Wald. Die Eigentumswohnung wird mit Arbeitskosten in Höhe von 6.500 € renoviert. Die Ferienwohnung kostet an Arbeitsleistung bei Renovierung 1.750 €. Die Materialkosten sind nicht berücksichtigt.

Lösung Obwohl beide Wohnungen im jeweiligen Eigentum eines Ehegatten stehen, können S und T den gewährten Höchstbetrag für Handwerkerleistungen in Höhe von max. 1.200 € insgesamt nur einmal in Anspruch nehmen (= sog. **Höchstbetragsgemeinschaft**).

	S	T
Eigentumswohnung	6.500 €	
Ferienwohnung		1.750 €
	6.500 €	1.750 €
davon 20 %	1.300 €	350 €
insgesamt höchstens	600 €	600 €

Insgesamt können S und T bei einer Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) den Höchstbetrag von 1.200 € nur einmal in Anspruch nehmen, unabhängig davon, wer die Aufwendungen getragen hat.

Ist eine **Wohnungseigentümergeinschaft** Arbeitgeber eines Beschäftigungsverhältnisses (z. B. Reinigung und Pflege von Gemeinschaftsräumen) oder Auftraggeber einer haushaltsnahen Dienstleistung oder Handwerkerleistung, so gilt, dass für den **einzelnen Wohnungseigentümer** eine Steuerermäßigung (nur) in Betracht kommt, wenn in der Jahresabrechnung

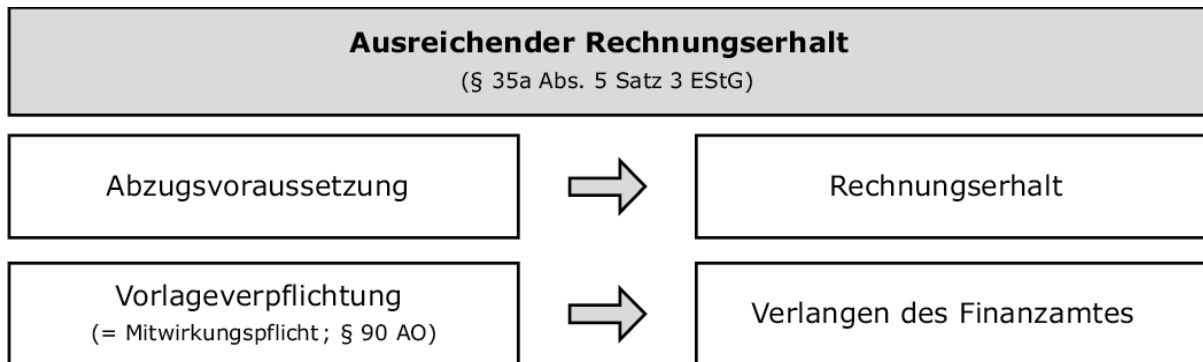
- die im Kalenderjahr **unbar gezahlten** Beträge nach den begünstigten haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen **jeweils gesondert** aufgeführt sind,
- der **Anteil der steuerbegünstigten Kosten** (Arbeits- und Fahrtkosten sowie weitere abzugsfähige Nebenkosten) **ausgewiesen** ist und
- der **Anteil** des jeweiligen Wohnungseigentümers anhand seines Beteiligungsverhältnisses **individuell errechnet** wurde.

Hinweis Dies gilt auch, wenn die Wohnungseigentümergeinschaft zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Interessen einen **Verwalter** bestellt hat. In diesen Fällen ist der Nachweis durch eine **Bescheinigung** des Verwalters über den Anteil des jeweiligen Wohnungseigentümers zu führen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 26).

Auch ein **Mieter** einer Wohnung bzw. ein **Heimbewohner** ist Anspruchsberechtigter, soweit eine Bescheinigung des Vermieters, dessen Verwalter, Träger des Heims oder die Nebenkostenabrechnung die unbar bezahlten Beträge enthält.

2.5 Nachweis

Der **Erhalt einer Rechnung** ist als Abzugsvoraussetzung ausreichend. Erst auf Verlangen der Finanzverwaltung (= Aufforderung zur Mitwirkungspflicht) ist die Rechnung vorzulegen.



2.6 Zeitlicher Abzug der Aufwendungen

Grundsätzlich ist das **Abflussprinzip** (§ 11 Abs. 2 EStG) bei der Ermittlung der begünstigten Aufwendungen anzuwenden, ebenso die **10-Tages-Regel** bei Zahlungen von regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 44). Soweit **kontinuierliche Pflegeleistungen** nachträglich monatlich oder monatlich im Voraus bezahlt werden, liegen regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen vor. Die Aufwendungen werden dann nicht im Zahlungsjahr, sondern im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung berücksichtigt.

Bei Anwendung des **Haushaltsscheckverfahrens** werden die Beiträge zur Sozialversicherung halbjährlich im Nachhinein abgebucht. Die Zahlung der Beiträge am 15. Januar des Folgejahres sind abweichend von der 10-Tages-Regel ebenfalls noch dem vorhergehenden Veranlagungszeitraum zuzuordnen.

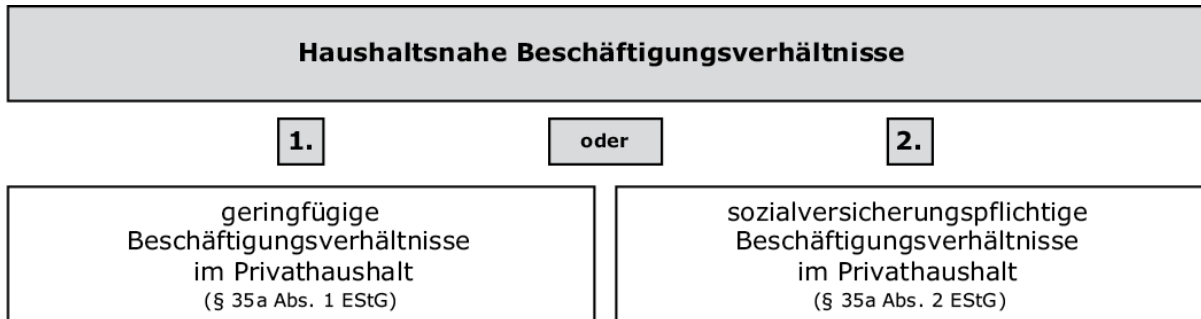
Bei **Wohneigentümergeinschaften** ist für den Abzug der Aufwendungen zu beachten, dass **einmalige Aufwendungen** im VZ der Genehmigung der Jahresabrechnung geltend gemacht werden, **regelmäßig wiederkehrende Leistungen** im VZ der geleisteten Vorauszahlungen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn Wohnungseigentümer die gesamten Aufwendungen erst im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung durch die Eigentümerversammlung geltend machen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 47). Entsprechendes gilt für die Nebenkostenabrechnung von Mietern.

Die nachträgliche Ausstellung und Vorlage einer jährlichen Betriebskostenabrechnung führt zur Durchbrechung der eingetretenen Bestandskraft einer Einkommensteuerveranlagung und somit zur Änderung im Rahmen einer nachträglich bekannt gewordenen Tatsache, weil kein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegt (FG Köln vom 24.8.2016, 11 K 1319/16, rkr.; FG Baden-Württemberg vom 20.11.2012, 11 K 838/10, EFG 2013, 525, rkr.).

3. Beschäftigungsverhältnisse

3.1 Sozialversicherungsrechtlicher Status

Für die Höhe der Steuerermäßigung ist entscheidend, ob ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis (§ 8a SGB IV) vorliegt oder nicht. Das sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnis wird für die Ermittlung des Abzugs- und Höchstbetrags den Dienstleistungen von selbstständigen Unternehmern insgesamt als andere Beschäftigungsverhältnisse gleichgestellt.



3.2 Arbeitgeber-Pool

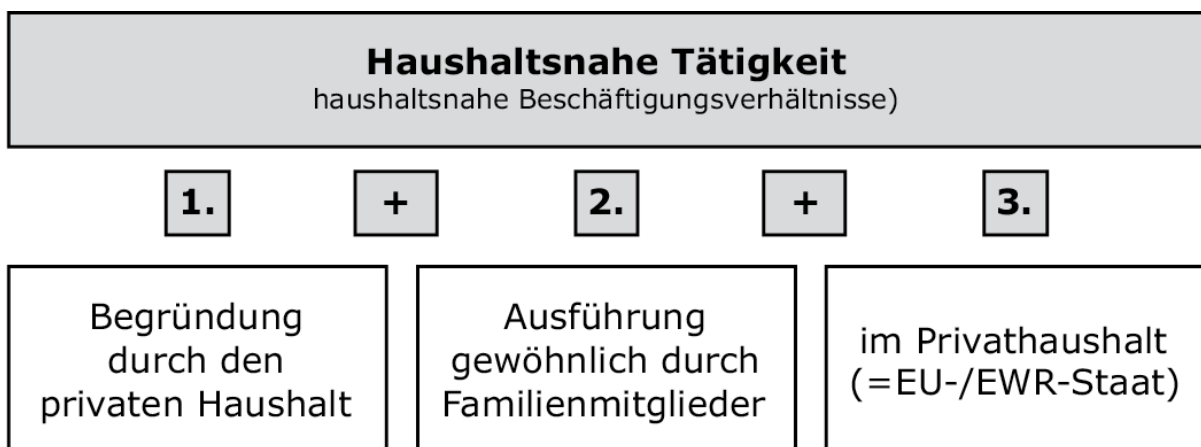
Aufwendungen, die durch den Zusammenschluss mehrerer Steuerpflichtiger für ein haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis getragen wurden (= Arbeitgeber-Pool), sind begünstigt, wenn über die im jeweiligen Haushalt ausgeführten Arbeiten eine **Abrechnung** vorliegt (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 29). Jeder Arbeitgeber kann dann den ihm zustehenden Anteil bei der Steuererklärung ermäßigend berücksichtigen.

Hinweis Wird der Gesamtbetrag der Aufwendungen für das Beschäftigungsverhältnis durch ein Pool-Mitglied überwiesen, gelten die Regelungen für Wohnungseigentümer und Mieter entsprechend.

Das bezahlende Pool-Mitglied hat den übrigen Pool-Mitgliedern eine Jahresabrechnung zu erteilen oder eine nach dem Bescheinigungsmuster zu erstellende Bescheinigung auszustellen.

3.3 Haushaltsnahe Tätigkeiten

Haushaltsnah ist ein Beschäftigungsverhältnis, wenn es eine haushaltsnahe Tätigkeit zum Gegenstand hat. Um eine haushaltsnahe Beschäftigung handelt es sich, wenn die Leistung durch den privaten Haushalt begründet ist, Tätigkeiten erledigt werden, die gewöhnlich Familienmitglieder ausführen (§ 8a Satz 2 SGB IV) und die Tätigkeiten im Privathaushalt des Steuerpflichtigen ausgeführt werden.



Zu den haushaltsnahen Tätigkeiten gehören u. a.:

- die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt,
- die Gartenpflege und
- die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen.

Die Betreuung von Kindern ist nur noch als Steuerermäßigung zu behandeln, wenn die Aufwendungen nicht bereits dem Grunde nach als Kinderbetreuungskosten (= Sonderausgaben, § 10 Abs. Nr.5 EStG) geltend zu machen sind (§ 35a Abs. 1 Satz 1; Abs. 2 Satz 3 2. HS EStG).

Hinweis Die Finanzverwaltung hat klargestellt, dass der 1/3 Selbstkostenbetrag der Kinderbetreuungskosten und auch die übersteigenden Aufwendungen gegenüber dem Höchstbetrag in Höhe von 4.000 € je Kind nicht als Steuerermäßigung berücksichtigt werden können (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O.; Rdnr. 34). Die übersteigenden Aufwendungen stellen nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG) dar.

Die Erteilung von Unterricht (z. B. Sprachunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen fallen nicht unter haushaltsnahe Tätigkeiten, auch wenn diese im Haushalt ausgeführt werden.

Beschäftigungsverhältnisse, die ausschließlich Tätigkeiten zum Gegenstand haben, die außerhalb des Privathaushalts des Arbeitgebers oder Auftraggebers ausgeübt bzw. erbracht werden, sind nicht begünstigt. Außerhäusliche Tätigkeiten sind nur dann begünstigt, wenn sie zu den **Nebenpflichten** der Haushaltshilfe, des Pflegenden oder Betreuenden im Haushalt gehören.

Hinweis Für eine klare Abgrenzung zwischen einer Hauptleistung und einer Nebenpflicht ist es in der täglichen Praxis empfehlenswert eine Arbeitsbeschreibung schriftlich abzufassen und von beiden Vertragspartnern unterschreiben zu lassen.

3.4 Beschäftigte Personen

Da familienrechtliche Verpflichtungen grundsätzlich nicht Gegenstand eines steuerrechtlich anzuerkennenden Vertrags sein können, kann zwischen in einem Haushalt zusammenlebenden Ehegatten (§ 1360 i. V. m. § 1356 Abs. 1 BGB) oder zwischen Eltern und in deren im Haushalt lebenden Kindern (§ 1619 BGB) ein haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis nicht begründet werden.

Hinweis U. E. leben Kinder „in dem Haushalt“ der Eltern, so lange die Kinder tatsächlich von ihren Eltern wirtschaftlich unterstützt werden. Eine räumliche Trennung z. B. Studium an einem auswärtigen Ort ist dabei unbeachtlich.

Auch bei in einem Haushalt zusammenlebenden Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft kann regelmäßig nicht von einem begünstigten Beschäftigungsverhältnis ausgegangen werden, weil jeder Partner auch seinen eigenen Haushalt führt und es deshalb an dem für Beschäftigungsverhältnisse typischen Über- und Unterordnungsverhältnis fehlt. Auch die Zwischenschaltung z. B. einer GmbH als Arbeitgeber ist in diesem Fall nicht anzuerkennen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 9).

Hinweis Bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen mit nicht zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörigen Angehörigen, ist ein zivilrechtlich wirksamer Vertrag, der inhaltlich (= Durchführung und Entgelt) zwischen Fremden üblich ist (= Fremdvergleichsgrundsatz) und tatsächlich durchgeführt wird, erforderlich.

3.5 Geringfügiges haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis

Ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis ist anzuerkennen, wenn neben den Voraussetzungen der haushaltsnahen Tätigkeit auch das **Haushaltsscheckverfahren** durchgeführt wird (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 6) und die Tätigkeit im Haushalt des Steuerpflichtigen, der die Aufwendungen getragen hat, stattfindet.

Hinweis Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse, die mit einer Wohnungseigentümergeinschaft oder einem Vermieter als Arbeitgeber eingegangen werden, fallen nicht unter das Haushaltsscheckverfahren. Somit sind diese nicht als Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse (§ 35a Abs. 1 EStG), sondern bei Weiterberechnung an Mieter oder Wohnungseigentümer als haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen.

Im Rahmen des **Haushaltsscheckverfahrens** werden Pauschalabgaben in Höhe von 12 % des Arbeitsentgelts (je 5 % für Renten- und Krankenversicherung sowie 2 % für Steuern) zuzüglich Umlagebeiträge und Unfallversicherung abgeführt. Der private Arbeitgeber meldet per Haushaltsscheck das Entgelt an die Einzugsstelle (Minijob-Zentrale), welche die daraus zu leistenden Beiträge berechnet und diese halbjährlich per Lastschrift einzieht.

Im Rahmen der Tarifiermäßigung sind **20 %** der Aufwendungen, aber **maximal 510 €**, von der tariflichen Einkommensteuer abzuziehen (§ 35a Abs. 1 EStG).

Als **Nachweis** hierfür dient die zum Jahresende von der Minijob-Zentrale erteilte Bescheinigung (§ 28h Abs.4 SGB IV).

Beispiel Für die häusliche Reinigung zahlt der ledige Steuerpflichtige S im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses 300 € monatlich an die Raumpflegerin R. S führt ordnungsgemäß die pauschalen Abgaben an die Minijob-Zentrale in Höhe von (300 € x 12 % =) 36 € (vereinfachte Berechnung ohne Umlagebeiträge) ab. Das Haushaltsscheckverfahren wird angewendet. Das schriftliche Anstellungsverhältnis besteht seit dem 01.05. des VZ.

Lösung S kann die Aufwendungen als Steuerermäßigung für ein haushaltsnahe geringfügiges Beschäftigungsverhältnis (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) geltend machen. Es erfolgt keine Zwölfteilung des Höchstbetrages.

Aufwendungen:

- Arbeitsentgelte (300 € x 8 =) 2.400 €
- pauschale Abgaben (36,00 € x 8 =) 288 €

2.688 €

davon abzugsfähig 20 % 537,60 €

höchstens 510,00 €

S kann als Steuerermäßigung 510,00 € von der tariflichen Einkommensteuer abziehen.

3.6 Sozialversicherungspflichtiges haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis

Grundsätzlich gelten dieselben Voraussetzungen wie bei einem geringfügigen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnis.

Um ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis handelt es sich, wenn die Grenzen der geringfügigen Beschäftigung (§ 8 SGB IV) überschritten werden, d. h. das Arbeitsentgelt mehr als 450 € beträgt. Die zu leistenden Sozialabgaben ergeben sich nach dem jeweiligen Krankenkassenbeitrag sowie den weiteren Beiträgen zur Sozialversicherung (PV, AV, RV) sowie den Umlage- und Unfallversicherungsbeiträgen.

Hinweis Bis zum Arbeitsentgelt in Höhe von 850 € liegt ein sog. Midi-Job vor, d. h. eine Beschäftigung in der sog. Gleitzone. Der Arbeitnehmer zahlt hierbei einen niedrigeren Anteil an Sozialabgaben als der Arbeitgeber.

Im Rahmen der Tarifiermäßigung wurden die sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse zusammengefasst mit den haushaltsnahen Dienstleistungen und sind mit 20 % der Aufwendungen, aber **maximal 4.000 €**, von der tariflichen Einkommensteuer abzuziehen (§ 35a Abs. 2 EStG).

Die Aufwendungen werden durch die einzelnen Abrechnungen usw. nachgewiesen (= **Nachweis**). In diesem Fall sind die Gehaltsabrechnungen, der Beitragsnachweis an die Krankenkasse sowie die Lohnsteueranmeldung an das Finanzamt und der Zahlungseingang auf das Konto des Arbeitnehmers durch Beleg des Kreditinstitutes vorzulegen.

Beispiel Für die häusliche Reinigung zahlt der ledige Steuerpflichtige S im Rahmen eines sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisses 875 € monatlich an die Haushaltshilfe H. S führt ordnungsgemäß die Lohnsteuer und die Sozialversicherungsabgaben (= Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeitrag sowie die Umlagen) ab. Weiterhin erstattet S der H Fahrtkosten in Höhe von (12 km x 0,3 € x 15 Arbeitstage =) 54 €. Der Arbeitgeberbeitrag zur Sozialversicherung (vereinfachte Berechnung) beträgt 183,75 € monatlich. Der gesamte Lohn wird per Überweisung gezahlt.

Lösung S kann die Aufwendungen für das sozialversicherungspflichtige haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis als Steuerermäßigung geltend machen (§ 35a Abs. 2 EStG).

Aufwendungen:

- Arbeitsentgelte (875 € x 12 Monate =) 10.500 €
- Arbeitgeberbeitrag zur Sozialversicherung
(vereinfacht: 183,75 € x 12 Monate =) 2.205 €
- Fahrtkostenersatz (54 € x 12 Monate =) 648 €

13.353 €

davon abzugsfähig 20 % 2.670,60 €

höchstens 4.000,00 €

S kann insgesamt 2.670,60 € als Steuerermäßigung geltend machen.

3.7 Beschäftigungsverhältnis nicht im inländischen Haushalt

Handelt es sich um eine haushaltsnahe Beschäftigung, die in einem Haushalt ausgeübt wird, der der EU- oder einem EWR-Staat angehört, darf für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis (§ 35a Abs. 1 EStG) das monatliche Arbeitsentgelt 450 € nicht übersteigen und die Sozialversicherungsbeiträge müssen ausschließlich vom Arbeitgeber zu entrichten sein. Bei den anderen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen ist Voraussetzung, dass aufgrund des Beschäftigungsverhältnisses Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge an die Sozialversicherung im jeweiligen Staat der EU-/EWR-Staat entrichtet wird (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 8).

4. Dienstleistungen

4.1 Haushaltsnahe Dienstleistungen im Privathaushalt

Als haushaltsnahe Dienstleistungen werden solche Tätigkeiten verstanden, die grundsätzlich von Mitgliedern des Haushalts erbracht werden. Somit sind die haushaltsnahen Dienstleistungen mit den Leistungen, die im Rahmen eines haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses erbracht werden können, identisch. Diese Leistungen werden jedoch regelmäßig von Selbstständigen an den Steuerpflichtigen erbracht. Damit können z. B. auch Aufwendungen für sog. Dienstleistungsagenturen abzugsfähig sein.

Die Dienstleistung muss im Privathaushalt des Auftraggebers ausgeführt werden.

4.2 (Sonstige) haushaltsnahe Dienstleistungen

Neben den typischen hauswirtschaftlichen, reinigenden und wartenden Dienstleistungen, die regelmäßig in einem Haushalt anfallen und grundsätzlich von Haushaltsangehörigen vollbracht werden, können seit dem VZ 2006 handwerkliche Dienstleistungen nicht mehr subsumiert werden. Diese handwerklichen Tätigkeiten werden gesondert berücksichtigt (§ 35a Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 EStG).

Beispielhaft sind die folgenden **Dienstleistungen**:

- Reinigung der Wohnung (z. B. durch Angestellte einer Dienstleistungsagentur oder einem selbstständigen Fensterputzer),
- Pflege von Angehörigen (z. B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes),
- Gartenpflegearbeiten (z. B. Rasenmähen, Heckenschneiden) oder
- Umzugsdienstleistungen für Privatpersonen abzüglich Erstattungen Dritter (z. B. Arbeitgeberzuschüsse oder -erstattungen).

Der BFH sieht die Steuerermäßigung auch für anwendbar, wenn die haushaltsnahen Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen außerhalb des Grundstücks stattfinden, wenn diese

1. in einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und
2. dem Haushalt dienen. Hier ist beispielhaft der Winterdienst auf öffentlichen Gehwegen als haushaltsnahe Dienstleistungen zu nennen (BFH vom 20.03.2014, VI R 55/12, BStBl. II 2014, 880).

Für die sonstigen haushaltsnahen Dienstleistungen können zusammen mit den anderen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen **20 %** der nachgewiesenen Aufwendungen, aber **höchstens 4.000 €** im Veranlagungszeitraum als Steuerermäßigung berücksichtigt werden (§ 35a Abs. 2 EStG).

Voraussetzung für den Abzug ist der Rechnungserhalt und eine Überweisung auf ein Konto des Leistenden.

Beispiel Die verheirateten Steuerpflichtigen sind beide erwerbstätig. Aufgrund einer Verletzung kann die Ehefrau das Mittagessen für die Familie nicht zubereiten. Es wird ein mobiler Essenservice

beauftragt, der eine Woche lang jeden Mittag die Nahrungsmittel bringt und diese in der Küche zubereitet. Das Serviceunternehmen rechnet wie folgt ab:

- Dienstleistung „Einkauf“ (1 Std. x 7,5 € x 5 Tage) 37,50 €
- Warenwert „Einkauf“ 87,50 €
- Dienstleistung „Zubereitung usw.“ (2 Std. x 14 € x 5 Tage) 140,00 €
- Umsatzsteuer (19 % x 265,00 €) 50,35 €

Lösung U. E. liegen hier keine außergewöhnlichen Belastungen vor, so dass ein Abzug als haushaltsnahe Dienstleistung möglich ist. Die Ehegatten bilden eine „Höchstbetragsgemeinschaft“ und können die Aufwendungen nur einmal geltend machen (§ 26b letzter Satz EStG). Die Aufwendungen für die Zubereitung (= Dienstleistung) sind abzugsfähig, die Aufwendungen für den Einkauf (= nicht im inländischen Haushalt; keine Nebenpflicht) und die Lebensmittel (§ 12 EStG) jedoch nicht.

- Dienstleistung „Zubereitung usw.“ (2 Std. x 14 € x 5 Tage) 140,00 €
- anteilige nicht abzugsfähige Vorsteuer 26,60 €

166,60 €

davon abzugsfähig 20 % 33,32 €

höchstens 4.000,00 €

Die Eheleute können insgesamt 33,32 € als haushaltsnahe Dienstleistung beanspruchen.

Für ein mit der Betreuungspauschale abgegoltenes **Notrufsystem**, das innerhalb einer Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ Hilfeleistung rund um die Uhr sicherstellt, kann ebenfalls die Steuerermäßigung in Anspruch genommen werden (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 11, 17 und 28; BFH vom 03.09.2015, VI R 18/14, BStBl. II 2016. 272; FG Nürnberg vom 13.02.2014, 6 K 1026/13, EFG 2014, 1312, rkr.).

Hinweis Ob auch ein Notrufsystem in einem „Familien-Haushalt“ anerkannt wird, musste bisher nicht entschieden werden. Das FG Berlin-Brandenburg hat entschieden, dass die Aufwendungen für **Alarmüberwachungsleistungen** nicht als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt sind, weil der Leistungserfolg **außerhalb** des Haushaltes des Steuerpflichtigen vollzogen wird (FG Berlin-Brandenburg vom 13.9.2017, 7 K 7128/17, EFG 2018, 40, rkr.).

Wer seine **Haustiere** zu Hause versorgen und betreuen lässt, wird auch von der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen profitieren, da Tätigkeiten wie das Füttern, die Fellpflege, das Ausführen und die sonstige Beschäftigung des Tieres als haushaltsnahe Dienstleistungen anerkannt werden können (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Anlage 1; BFH vom 03.09.2015, VI R 13/15, BStBl. II 2016, 47; FG Düsseldorf vom 04.02.2015, 15 K 1779/14 E, EFG 2015, 650, rkr.). Entscheidend dabei ist die Leistungserbringung „im Haushalt“ des Steuerpflichtigen. Das „Gassi-Gehen“ unter Abholung und Zurückbringen des Hundes fällt auch darunter (Hessisches FG vom 1.2.2017, 12 K 902/16, EFG 2017, 1446, rkr.; unbegründete Nichtzulassungsbeschwerde: BFH Az. VI B 25/17; andere Auffassung: OFD Nordrhein-Westfalen vom 25.11.2016, Kurzinformation ESt Nr. 23/2016, DB 2016, 2871; FG Münster vom 25.05.2012, 14 K 2289/11 E, EFG 2012, 1674). Kosten für die Betreuung in einer Tierpension scheiden aus.

4.3 Au-Pair

Aufwendungen für die Beschäftigung eines Au-Pairs können, wenn die Aufwendungen nicht als Kinderbetreuungskosten in Form von Sonderausgaben abzugsfähig sind (= Subsidiaritätsklausel), als haushaltsnahe Aufwendungen (§ 35a Abs. 2 EStG) abgezogen werden. Die Aufwendungen für ein Au-Pair unterliegen folgender **Zuordnungsregel**:

- 1. die direkte vollständige Zuordnung, soweit möglich, zu den Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

sodann

- 2. die indirekte pauschale Zuordnung mit einer Aufteilung zwischen den Kinderbetreuungskosten und den haushaltsnahen Dienstleistungen

Dabei sind anteilig (pauschal) **50 % der Gesamtaufwendungen** als Kinderbetreuungskosten und (pauschal) **50 % der Gesamtaufwendungen** als Steuerermäßigung für haushaltsnahe (sonstige) Dienstleistungen berücksichtigungsfähig (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 35).

4.4 Pflege- und Betreuungsleistungen/ Heimunterbringung

Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sind ebenfalls begünstigt. Ein Nachweis der Pflegebedürftigkeit ist nicht notwendig. Die Pflegebedürftigkeit ist nicht an das Sozialversicherungsrecht gekoppelt.

Aus Vereinfachungsgründen wurden in die Vorschrift für den Abzug nun auch die Aufwendungen für die Hilfe im Haushalt und für die Heimunterbringung mit einbezogen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG).

Auch für Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die **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, kann die Steuerermäßigung in Anspruch genommen werden.

Als **Aufwand** gilt hier alles was der Steuerpflichtige aufwendet, um die Pflege bzw. die Betreuung durchzuführen. Auch die (anteiligen) Aufwendungen für Reinigung des Zimmers oder Appartements sowie der Gemeinschaftsflächen, Zubereitung und Servieren der Mahlzeiten in dem Heim oder am Ort der dauernden Pflege und der Wäscheservice, soweit dieser im Heim oder am Ort der dauernden Pflege erfolgt, sind begünstigt (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 15).

Empfangene Leistung der Pflegeversicherung des Steuerpflichtigen sowie die Leistungen im Rahmen des persönlichen Budgets (§ 17 SGB IX) sind anzurechnen, soweit sie ausschließlich und zweckgebunden für Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für haushaltsnahe Dienstleistungen, die keine Handwerkerleistungen sind, gewährt werden. Pflegesachleistungen (§ 36 SGB XI) und der Kostenersatz für zusätzliche Betreuungsleistungen (§ 45b SGB XI) sind auf die entstandenen Aufwendungen anzurechnen. Das sogenannte Pflegegeld (§ 37 SGB XI) ist nicht anzurechnen, weil es nicht zweckgebunden für professionelle Pflegedienste bestimmt ist (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O. Rdnr. 42). Dies gilt entsprechend, wenn die Steuerermäßigung für Pflege- und Betreuungsleistungen von einem Angehörigen oder einer anderen Person geltend gemacht wird und das Pflegegeld an diese Person weiter geleitet wird.

Beispiel Ein pflegebedürftiger Steuerpflichtiger der Pflegestufe II mit dauerhafter erheblicher Einschränkung seiner Alltagskompetenz erhält in seinem eigenen Haushalt Pflegesachleistungen in der Form einer häuslichen Pflegehilfe sowie zusätzliche Betreuung. Er nimmt dafür einen professionellen Pflegedienst in Anspruch. Die monatlichen Aufwendungen betragen 1.500 €. Die Pflegeversicherung übernimmt die Aufwendungen in Höhe von monatlich 1.144 € (§ 36 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b SGB XI). Darüber hinaus erhält der Steuerpflichtige einen zusätzlichen Kostenersatz für Betreuungsleistungen (§ 45b SGB XI) in Höhe von monatlich 104 €.

Lösung Es handelt sich um die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG), für die der Steuerpflichtige eine Steuerermäßigung in Anspruch nehmen kann. Die

Pflegesachleistungen (§ 36 SGB XI) sowie der Kostenersatz für die Betreuungsleistung (§ 45b SGB XI) sind anzurechnen. Die Steuerermäßigung berechnet sich wie folgt:

Aufwendungen 1.500 € x 12 Monate 18.000 €

./.. Leistungen der Pflegeversicherung

(1.144 € + 104 €) x 12 Monate ./.. 14.976 €

Verbleibende Eigenleistung 3.024 €

Davon 20 % (3.024 € x 20 % =) 604,80 €

Der Steuerpflichtige kann insgesamt 605 € als Steuerermäßigung in Anspruch nehmen.

Die Pflege- und Betreuungsaufwendungen und Aufwendungen für die Heimunterbringung können nur als Steuerermäßigung in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht als außergewöhnliche Belastung (§ 33 EStG) berücksichtigt wurden. Ein diesbezügliches Wahlrecht besteht nicht, der Abzug als außergewöhnliche Belastung geht der Steuerermäßigung vor.

Auch hier gilt, dass eine Rechnung und einer Zahlung mittels Überweisung vorliegen muss (§ 35a Abs. 5 Satz 3 EStG)

Beispiel Ein pflegebedürftiges Ehepaar lebt mit seiner Tochter in einem Haushalt. Der Vater hat Pflegestufe II, die Mutter Pflegestufe I. Der Vater wird täglich durch einen professionellen Pflegedienst gepflegt und betreut. Die Aufwendungen wurden von der Pflegeversicherung als Pflegesachleistung in Höhe von monatlich 1.144 € übernommen (§ 36 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. d SGB XI). Die Mutter hat Pflegegeld (§ 37 SGB XI) in Höhe von monatlich 244 € bezogen. Bei ihrer Pflege hilft die Tochter. Sie erhält als Anerkennung das Pflegegeld von der Mutter. Die monatlichen Aufwendungen für den Pflegedienst des Vaters betragen nach Abzug der Leistungen der Pflegeversicherung 440 €. Zu ihrer Unterstützung beauftragt die Tochter gelegentlich zusätzlich einen Pflegedienst für die Mutter. Die Aufwendungen hierfür haben insgesamt 1.800 € betragen. Diese Kosten hat die Tochter getragen. Lösung Es handelt sich um die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG), für die die Eltern und die Tochter einer Steuerermäßigung in Anspruch nehmen können. Die Pflegesachleistungen (§ 36 SGB XI) sind anzurechnen, das Pflegegeld (§ 37 SGB XI) ist nicht anzurechnen. Die Steuerermäßigung für die Pflege- und Betreuungsleistungen wird wie folgt berechnet:

Eltern

Eigenleistung 440 € x 12 Monate = 5.280 €

Davon 20 % = 1.056 €

Die Eltern können **1.056 €** als Steuerermäßigungsbetrag in Anspruch nehmen.

Tochter

Eigenleistung 1.800 €

Davon 20 % = 360 €

Der Tochter kann **360 €** als Steuerermäßigung in Anspruch nehmen. Den **Pflege-Pauschbetrag** (§ 33b Abs. 6 Satz 1 EStG) kann die Tochter nicht in Anspruch nehmen, da sie durch Weiterleitung des Pflegegeldes durch die Mutter an sie Einnahmen erhält und sie das Pflegegeld nicht nur treuhänderisch für die Mutter verwaltet, um daraus Aufwendungen der Pflegebedürftigen zu bestreiten (H 33b „Pflege-Pauschbetrag“ EStH 2008).

Weiterhin schließt die Inanspruchnahme eines **Behinderten-Pauschbetrags** (§ 33b Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 Satz 2 oder 3 EStG) die Abziehbarkeit der Pflegeleistungen als haushaltsnahe Aufwendungen aus. Das gilt nicht wenn der einem Kind zustehende Behinderten-Pauschbetrag auf einen Angehörigen übertragen wird und dieser Aufwendungen für die Pflege und Betreuung des Kindes trägt (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 33).

4.5 Handwerkerleistungen

Für Handwerkerleistungen im Bereich der Renovierung, Erhaltung und Modernisierung, kann eine Tarifermäßigung geltend gemacht werden (§ 35a Abs. 3 EStG).

Hinweis Das Begünstigungsprinzip ist **unabhängig** davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder kleine Ausbesserungsarbeiten handelt, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden, oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die im Regelfall nur von Fachkräften durchgeführt werden.

Der BFH sieht die Steuermäßigkeit auch für anwendbar, wenn die haushaltsnahen Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen außerhalb des Grundstücks stattfinden, wenn diese

1. in einem unmittelbaren räumlichen Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und
2. dem Haushalt dienen. Hier sind beispielhaft die Aufwendungen für den Anschluss an das öffentliche Wassernetz als haushaltsnahe Handwerkerleistung zu nennen (BFH vom 20.03.2014, VI R 56/12, BStBl. II 2014, 882; BMF-Schreiben vom 09.11.2016, IV C 8 — S 2296-b/07/10003, Rdnr. 2).

Hinweis Ein unmittelbarer räumlicher Zusammenhang liegt lt. BMF vor, wenn beide Grundstücke eine gemeinsame Grenze haben oder dieser durch eine Grunddienstbarkeit vermittelt wird (BMF vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 2).

Folgende Tätigkeiten kommen in Betracht (= beispielhafte Aufzählung):

Handwerkliche Tätigkeiten

(beispielhafte Aufzählung)

1. Arbeiten an Innen- und Außenwänden
2. Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen
3. Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen
4. Streichen von Türen, Fenstern, Wandschränken, Heizkörpern
5. Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen
6. Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen
7. Modernisierung oder Austausch der Einbauküche
8. Modernisierung des Badezimmers
9. Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen
10. Maßnahmen der Gartengestaltung
11. Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück

Hinweis Die Gegenstände, deren Reparatur im Haushalt begünstigt ist, wurden auf solche, die in der **Hausratversicherung** mitversicherbar sind, begrenzt. Es ist aber unerheblich, ob die Gegenstände tatsächlich versichert sind. Mitversichert sind z. B. Fahrräder; dagegen nicht mitversichert ist der Pkw (Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom 09.11.2016).

Handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme sind grundsätzlich nicht begünstigt. Neubaumaßnahmen sind demnach alle Maßnahmen, die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung anfallen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rz. 21). Der Begriff Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen soll für alle handwerklichen Tätigkeiten gelten, unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt sowie für Aufwendungen für Arbeiten auf dem Grundstück z. B. Garten- und Wegebauarbeiten (BT-Drucks 16/643, 10).

Begünstigt sind Instandsetzungsmaßnahmen zur Erhaltung oder Wiederherstellung des vertraglichen oder ordnungsgemäßen Zustands sowie Modernisierungsmaßnahmen, und zwar unabhängig davon, ob die Aufwendungen für die einzelne Maßnahme Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand darstellen (= weites Verständnis der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen).

Eine **sachliche Begrenzung** ist deshalb ausschließlich aus der Voraussetzung „**im Haushalt**“ abzuleiten.

Handwerkerleistungen sind demnach nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden.

Damit können Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines Haushalts, also einen Neubau betreffen, die Steuerermäßigung nicht vermitteln.

Das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass für die Wertung als Neubaumaßnahme entscheidend ist, ob ein enger zeitlicher Zusammenhang mit der Errichtung des Neubaus besteht. Als sog. **verzögerte Neubaumaßnahmen** wurden ❶ die erstmalige Anbringung eines Außenputzes an einem Neubau, ❷ die erstmalige Pflasterung einer Einfahrt bzw. Terrasse, ❸ die erstmalige Errichtung einer Zaunanlage sowie ❹ das erstmalige Legen des Rollrasens in einem Zeitraum von drei Monaten nach Einzug in das Objekt gewertet (FG Berlin-Brandenburg vom 7.11.2017, 6 K 6199/16, EFG 2018, 219, nrkr.; Revision: BFH Az. VI R 53/17). Auch Aufwendungen, die in einem engen sachlichen, zeitlichen und räumlichen Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes stehen, wie die Errichtung einer Terrasse im Jahr vor und nach der Fertigstellung der Wohnung, wurden abgelehnt (FG Berlin-Brandenburg vom 23.5.2017, 7 K 7134/15, rkr.).

Hinweis Entsprechende strittige Fälle, d. h. Neuerrichtungen von Haushalten mit verzögerten Restarbeiten nach dem Einzug des Steuerpflichtigen in das Objekt, sollten in der Einkommensteuererklärung beantragt und bis zur Entscheidung des BFH über das anhängige Revisionsverfahren (BFH Az. VI R 53/17) mittels Einspruch offen gehalten werden.

Maßnahmen eines Handwerkers im vorhandenen Haushalt, zu dem auch der dazugehörige Grund und Boden gehört, sind begünstigt (BT-Drucks 16/643, 10; BT-Drucks 16/753, 11; § 35a Abs. 2 Satz EStG).

Beispiel **Erstmaliger Anbau eines Wintergartens**

Der Steuerpflichtige hat im VZ 01 ein Einfamilienhaus errichten lassen, welches seither zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Im VZ 05 wird ein Wintergarten angebaut. Die Kosten für den Wintergarten betragen lt. Rechnung des Wintergartenbauers 20.000 €, davon entfallen auf die Montage 3.400 €. Zusätzlich entstehen Aufwendungen für Einschalung und Betonierarbeiten in Höhe von 3.800 €.

Lösung Es handelt sich bei dem Anbau des Wintergartens um Herstellungsaufwand im Haushalt des Steuerpflichtigen. Eine Neubaumaßnahme im Sinne der Steuerermäßigung liegt nicht vor, da die Maßnahme im bereits bestehenden Haushalt durchgeführt wird.

Somit ist es unmaßgeblich, dass die Wohnfläche hierdurch erweitert wird. Die Aufwendungen sind als Handwerkerleistungen begünstigt.

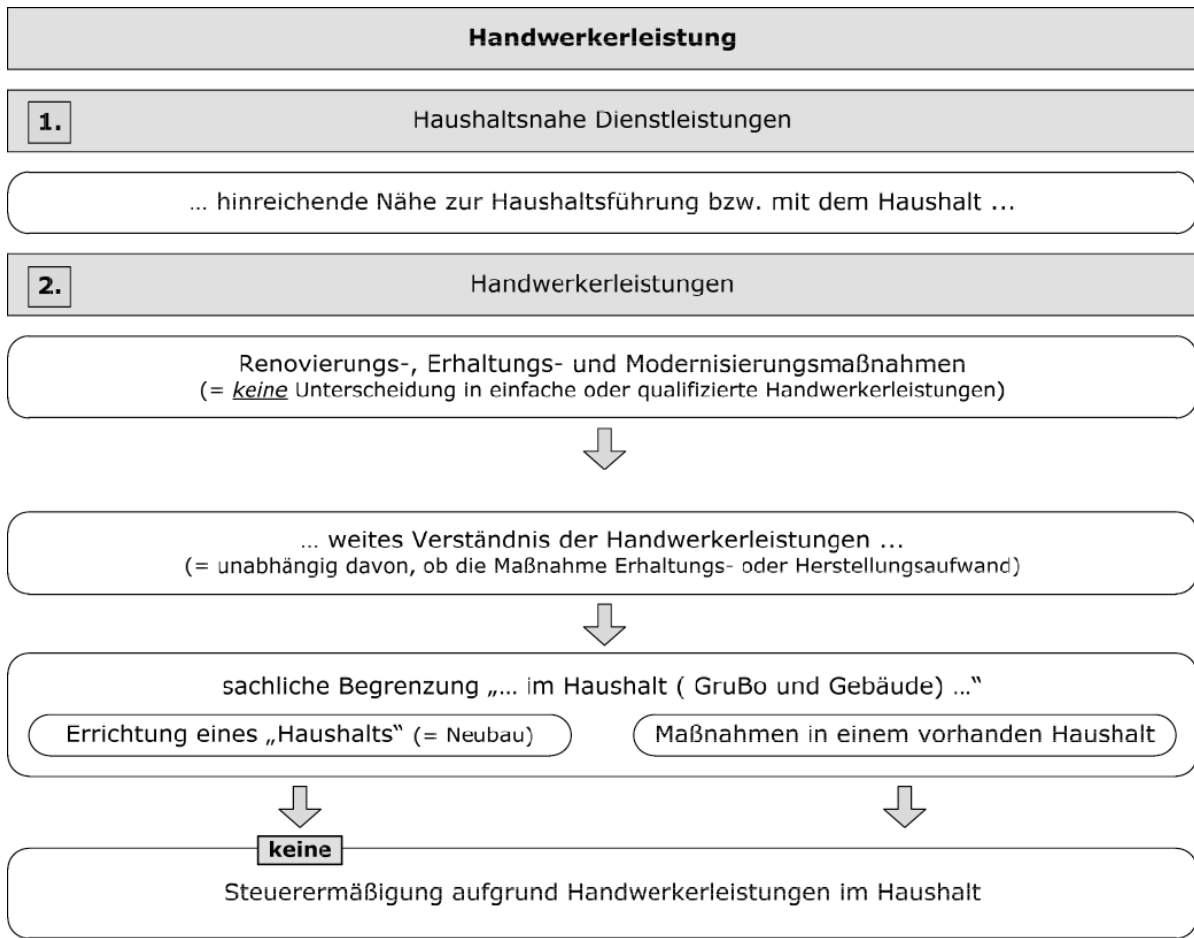
Montageleistung 3.400 €

+ Einschalung und Betonierarbeiten 3.800 €

Summe der begünstigten Aufwendungen 7.200 €

davon 20 % 1.440 €

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistung beträgt für den VZ 1.200 € (= Höchstbetrag).



Hinweis Aufwendungen im Zusammenhang mit Zuleitungen, die sich auf öffentlichen Grundstücken befinden, sind auch begünstigt (BFH vom 20.03.2014, VI R 56/12, BStBl. II 2014, 882).

Beispiel Die Eheleute hatten auf einem erworbenen Grundstück im VZ 02 ein Einfamilienhaus errichtet, welches zunächst durch einen Brunnen mit Trinkwasser versorgt wurde. Die Abwasserentsorgung erfolgte durch einen Grube. Im VZ 05 wurde das Grundstück an zentrale Anlagen der Trinkwasserversorgung und der Abwasserentsorgung angeschlossen. Die von dem Gemeindezweckverband erhobenen Kostenersatzbeträge in Höhe von insgesamt 1.500 € beglich das Ehepaar mittels Überweisung.

Lösung Ein Nutzen für den Haushalt liegt vor, da der Haushalt an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossen wird. Zwar handelt es sich um Betriebsanlagen des Wasserversorgungsunternehmens, gleichwohl ist der Hausanschluss insgesamt auch soweit er im öffentlichen Straßenraum verläuft, zum Haushalt zu zählen. Über den Hausanschluss wird der Steuerpflichtige mit den für eine Haushaltsführung notwendigen Leistungen der Daseinsfürsorge versorgt. Der Hausanschluss stellt eine notwendige Voraussetzung eines Haushalts dar. Die Handwerkerleistung ist in vollem Umfang als Steuerermäßigung begünstigt. Die Aufwendungen in Höhe von 1.500 € sind zu 20 % als haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt, sodass die Steuerermäßigung 300 € beträgt.

Die zulässige räumlich-funktionale Betrachtungsweise des BFH löst weitere Anwendungsfälle, die zum Teil gerichtlich noch zu klären sind, aus und sollten beim Finanzamt eingereicht werden. Beispielhaft könnte das sein die Baukostenbeteiligung gegenüber der Stadt/Gemeinde für das öffentliche Wege- und Straßennetz (vgl. FG Nürnberg vom 24.06.2015, 7 K 1356/14, EFG 2016, 294, rkr.).

Das FG Nürnberg sieht die Kosten wie folgt abzugsfähig, solange es nicht um eine Neubaumaßnahme handelt: „Handwerkerleistungen für den Anschluss eines Haushalts an das öffentliche Versorgungsnetz durch Wasseranschlüsse, Abwasser, Elektrizität, aber auch durch eine Zulegung an das öffentliche Straßennetz, sind als für die Haushaltsführung notwendige Leistungen der Daseinsvorsorge vollumfänglich, d. h. auch soweit sie im öffentlichen Raum vorgenommen werden, als [Verf.: haushaltsnahe] ... Handwerkerleistungen berücksichtigungsfähig.“ (FG Nürnberg vom 24.06.2015, 7 K 1356/14, EFG 2016, 294, rkr.)

Das FG Berlin-Brandenburg hatte dazu eine ablehnende Auffassung entschieden: „... ist bei der gebotenen räumlich-funktionalen Auslegung ... nicht erfüllt, wenn das Grundstück schon bisher durch eine unbefestigte Straße erschlossen ist, diese Straße nunmehr von der Gemeinde durch Teilerrichtung einer Fahrbahn ohne Gehweg sowie Herstellung einer Oberflächenentwässerung ausgebaut sowie in einen Anliegerweg umqualifiziert wird und wenn der Grundstückseigentümer hierfür an die Gemeinde einen Erschließungsbeitrag zahlen muss.“ (FG Berlin-Brandenburg vom 15.04.2015, 11 K 11018/15, EFG 2015, 1281, rkr.)

Das FG Berlin-Brandenburg hat **zwei wichtige Abgrenzungen** veröffentlicht. ❶ Der Ersatz einer unbefestigten Sandstraße durch eine Mischverkehrsfläche mit einer Asphaltbahn nebst gepflastertem Bereich und Straßenbegleitgrün ist steuerrechtlich nicht als erstmalige Herstellung (Neubaumaßnahme) des vorbeiführenden Verkehrsweges, sondern als dessen **Modernisierung** einzustufen. ❷ Grundstückszufahrten ab Abzweigung von der eigentlichen Straße, die nur dem haushaltsbezogenen Grundstück dienen, sind ausreichend grundstücksbezogen und damit haushaltsbezogen (haushaltsnahe Handwerkerleistung). Die Straße hingegen selbst, die das Gebiet durchzieht und an der mehrere Häuser liegen, ist nicht grundstücksbezogen und damit auch nicht haushaltsbezogen (Lebensführungskosten) (FG Berlin-Brandenburg vom 25.10.2017, 3 K 3130/17, EFG 2018, 42, nrkr.; Revision: BFH Az. VI R 50/17). Auch das FG Rheinland-Pfalz lehnt die Steuerermäßigung für die Anliegerbeiträge für den Straßenausbau ab (FG Rheinland-Pfalz vom 18.10.2017, 1 K 1650/17, rkr.).

Die Finanzverwaltung sieht es strenger (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Anlage 1). Nicht als Steuerermäßigung berücksichtigungsfähig sind: öffentlich-rechtlicher Erschließungsbeitrag und öffentlich-rechtlicher Straßenausbau/-rückbaubeitrag.

Der BFH vertritt bezüglich der Abgrenzung „Haushaltsbezogenheit“ eine klare Auffassung (BFH vom 21.2.2018, VI R 18/16). Der räumlich-funktionale Zusammenhang zum Haushalt ist nicht gegeben, wenn es sich um Baukostenzuschüsse des Steuerpflichtigen für die Neuverlegung einer öffentlichen Mischwasserleitung als Teil des öffentlichen Sammelnetzes handelt. Diese Aufwendungen kommen nicht nur dem Steuerpflichtigen zugute, sondern allen Nutzern des Versorgungsnetzes. Die Verbindung des Wasser-Versorgungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers ist hingegen als haushaltsbezogen zu qualifizieren und damit begünstigt (BFH vom 20.3.2014, VI R 56/12, BStBl. II 2014, 882). Somit ist zu unterscheiden zwischen ❶ nicht begünstigten Aufwendungen, die Maßnahmen am öffentlichen Sammelnetz betreffen, und ❷ begünstigten Aufwendungen, die den eigentlichen Haus- oder Grundstücksanschluss und damit die Verbindung der Grundstücksanlage mit dem öffentlichen Verteilungs- oder Sammelnetz betreffen.

Hinweis Entsprechende strittige Fälle, d. h. Anliegerbeiträge für Straßenbauarbeiten vor dem Grundstück des Steuerpflichtigen durch die zuständige Gemeinde, sollten in der Einkommensteuererklärung beantragt und bis zur Entscheidung des BFH über das anhängige Revisionsverfahren (BFH Az. VI R 50/17) mittels Einspruch offen gehalten werden.

Die **Prüfung der ordnungsgemäßen Funktion einer Anlage** ist ebenso eine Handwerkerleistung, wie die Beseitigung eines bereits eingetretenen Schadens oder Maßnahmen zur vorbeugenden Schadensabwehr. Somit können beispielsweise die Dichtheitsprüfungen von Abwasserleitungen, Kontrollmaßnahmen des TÜVs bei Fahrstühlen oder auch die Kontrolle von Blitzschutzanlagen begünstigt sein. Es ist nicht erforderlich, dass eine etwaige Reparatur- oder Instandhaltungsmaßnahme zeitlich unmittelbar nachfolgt (BMF-Schreiben vom 9.11.2016, a. a. O.,

Rdnr. 20). Ein erforderlich Reparaturleistung kann auch durch einen anderen Handwerksbetrieb durchgeführt werden (BFH vom 06.11.2014, VI R 1/13, BStBl. II 2015, 481).

Beispiel Der Steuerpflichtige S beauftragte eine Dichtheitsprüfung der Abwasserleitung seines privat genutzten Wohnhauses. In der Rechnung des Handwerkers sind Arbeitskosten in Höhe von 357 € ausgewiesen. S hat die Rechnung unbar auf das Konto des Handwerkers bezahlt.

Lösung Aus der unbar bezahlten Rechnung des Handwerkers über die Erbringung der Dichtheitsprüfung der Abwasserleitungen kann S die steuerbegünstigte Handwerkerleistung in Höhe von $(357 \text{ €} \times 20 \text{ \%}; \text{ max. } 1.200 \text{ €} =) 71,40 \text{ €}$ geltend machen.

Handelt es sich dagegen bei der gutachterlichen Tätigkeit weder um eine Handwerkerleistung, noch um eine haushaltsnahe Dienstleistung, kommt die Steuerermäßigung nicht in Betracht. Weder zu den haushaltsnahen Dienstleistungen noch zu den Handwerkerleistungen gehören beispielsweise: ❶ Tätigkeiten, die der Wertermittlung dienen, ❷ die Erstellung eines Energiepasses oder ❸ Tätigkeiten im Zusammenhang mit einer Finanzierung (z. B. zur Erlangung einer KfW-Förderung; BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 20).

Hinweis Das BMF hat eine Tabelle mit Beispielen begünstigter und nicht begünstigter handwerklicher Tätigkeiten und haushaltsnaher Dienstleistungen veröffentlicht (Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O.).

Um Maßnahmen nicht doppelt zu fördern, werden Maßnahmen, die nach dem CO2Gebäudesanierungsprogramm der KfW-Förderbank gefördert werden, von der steuerlichen Förderung im Rahmen der haushaltsnahen Dienstleistungen (§ 35a Abs. 3 EStG) ausgeschlossen. Der Ausschluss der steuerlichen Förderung gilt sowohl bei Inanspruchnahme eines zinsverbilligten Darlehens als auch bei Erhalt eines Zuschusses. Folgende Maßnahmen werden von der KfW-Förderbank im Rahmen eines CO2Gebäudesanierungsprogrammes gefördert:

- Wärmedämmung Dach,
- Wärmedämmung Außenwände,
- Wärmedämmung der Kellerdecke oder von erdberührten Außenflächen beheizter Räume,
- Erneuerung Fenster
- Erneuerung Heizung und/oder
- Umstellung Heizenergieträger.

Als berücksichtigungsfähige **Aufwendungen** können nur die Lohnkosten sowie die Maschinen- und Fahrtkosten des Leistenden angesetzt werden. Materialkosten oder sonstige gelieferte Waren bleiben unberücksichtigt. Sollten die Aufwendungen nicht gesondert in der Rechnung aufgeführt sein, so müssen diese im Schätzweg durch den Rechnungsaussteller aufgeteilt werden.

Die Tarifermäßigung für haushaltsnahe Handwerkerleistungen beträgt **20 %** der Aufwendungen maximal **1.200 €**.

4.6 Beauftragte Unternehmen

Das **beauftragte Unternehmen**:

- muss nicht in die Handwerksrolle eingetragen sein und
- kann auch Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG) sein.

Bei Handwerkerleistungen ist bezüglich der Vorsteuer ein Sonderfall zu beachten. Soweit der Steuerpflichtige die gemischt genutzte Immobilie vor dem 01.01.2011 insgesamt zu 100 % dem

Unternehmensvermögen zugeordnet hat, ist der Eigentümer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Somit kann nur der Nettobetrag als Steuerermäßigung berücksichtigt werden. Befindet sich die Immobilie im Privatvermögen, ist die Vorsteuer nicht abzugsfähig und die Rechnung ist mit dem Bruttobetrag anzusetzen.

Beispiel Der Steuerpflichtige S bewohnt ein Einfamilienhaus, von dem S 18 % für betriebliche Zwecke nutzt. S beauftragt einen Heizungsbetrieb mit der Erneuerung des Heizkessels. Dieser berechnet einen Betrag von 7.140 €. Der Wohnbereich wurde nicht dem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensvermögen zugeordnet; ein Vorsteuerabzug für diesen Teil damit ausgeschlossen.

Die Rechnung setzt sich wie folgt zusammen und kann wie nachstehend geltend gemacht werden.

Lösung Von der Handwerkerrechnung sind 18 % als Betriebsausgaben bereits verbraucht. Von den verbleibenden 82 % (= privater Wohnbereich) in Höhe von 5.854,50 kann S (nur) 2.439,50 € als „anrechnungsfähige“ Handwerkerleistungen beim Finanzamt im Rahmen der Steuerermäßigung (§ 35a Abs. 3 EStG) beantragen.

Leistung	Höhe	Büro 18 %	Wohnungbegünstigte Dienstleistung 82 %	
Heizkessel	3.000,00	540,00	2.460,00	0,00
Kleinmaterial	500,00	90,00	410,00	0,00
Montage	2.500,00	450,00	2.050,00	2.050,00
Nettorechnung	6.000,00	1.080,00	4.920,00	2.050,00
19 % VoSt	1.140,00	205,20	934,80	389,50
Bruttorechnung	7.140,00	1.285,20	5.854,80	2.439,50

Davon sind dann 20 % von 2.439,50 € = 487,90 € von seiner Steuerschuld abzugsfähig. Der Höchstbetrag in Höhe von 1.200 € wird nicht ausgeschöpft.

Die Vorsteuer konnte (mangels Anwendung von „Seeling“) nicht beim Finanzamt geltend gemacht werden und teilt jeweils das Schicksal des Aufwandsbetrages.

4.7 Versicherungsschadensfälle

Bei Aufwendungen im Rahmen von haushaltsnahen Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen, die im Zusammenhang mit Versicherungsschadensfällen stehen, sind nur die nicht durch die Versicherungsentschädigung gedeckten Aufwendungen berücksichtigungsfähig. Dabei sind auch in späteren Veranlagungszeiträumen zu erwartende Entschädigungszahlungen zu berücksichtigen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 41).

5. Leistungen nebeneinander

Eine Vervielfachung der Höchstbeträge bei mehreren Beschäftigungsverhältnissen, Dienstleistungsaufträgen, Pflegeleistungen, Leistungen bei Heimunterbringung im Veranlagungszeitraum ist nicht möglich.

Liegen dagegen die Voraussetzungen für die Begünstigungstatbestände gleichzeitig vor, können diese nebeneinander in Anspruch genommen werden. Somit kann eine Begünstigung in Höhe von maximal (510 € + 4.000 € + 1.200 € =) 5.710 € im Veranlagungszeitraum in Anspruch genommen werden.

6. Haushaltsbezogene Inanspruchnahme

6.1 Ganzjährig ein gemeinsamer Haushalt

Die Höchstbeträge können nur **haushaltsbezogen** in Anspruch genommen werden (§ 35a Absatz 5 Satz 4 EStG). Leben z. B. zwei **Alleinstehende** im gesamten VZ in einem Haushalt, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrages geltend machen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 53). Das gilt auch, wenn beide Arbeitgeber im Rahmen eines haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses sind oder **Auftraggeber** haushaltsnaher Dienstleistungen, von Pflege- und Betreuungsleistungen oder von Handwerkerleistungen sind. Eine **andere Aufteilung des Höchstbetrages** ist zulässig, wenn beide Steuerpflichtige **einvernehmlich** eine andere Aufteilung wählen und dies gegenüber dem Finanzamt anzeigen.

Werden **Ehegatten** zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, ist es für die Steuerermäßigung unmaßgeblich, welcher Ehegatte die Aufwendungen getragen hat. Werden Ehegatten einzeln zur Einkommensteuer veranlagt, dann werden demjenigen Ehegatten die Aufwendungen zugerechnet, die dieser wirtschaftlich getragen hat (§ 26a Abs. 2 EStG). Ein hälftiger Abzug ist auf übereinstimmenden Antrag hin möglich. Hierbei ist ein Antrag des Ehegatten, der die Aufwendungen getragen hat in begründeten Einzelfällen ausreichend. Die Wahl wird durch die Abgabe der Steuererklärung vorgenommen.

6.2 Unterjährige Begründung oder Beendigung eines gemeinsamen Haushalts

Jeder Steuerpflichtige kann — bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen — die vollen Höchstbeträge in einem VZ in folgenden Fällen in Anspruch nehmen:

- Zwei bisher Alleinstehende mit eigenem Haushalt **begründen** im Lauf des VZ einen gemeinsamen Haushalt.

oder

- Der gemeinsame Haushalt zweier Personen wird während des Veranlagungszeitraums **aufgelöst** und es werden wieder zwei getrennte Haushalte begründet

Grundsätzlich kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen im Rahmen des Höchstbetrags geltend machen. Darauf, in welchem der beiden Haushalte in diesem VZ die Aufwendungen angefallen sind, kommt es nicht an. Für die Inanspruchnahme des vollen Höchstbetrages pro Person ist maßgebend, dass von der jeweiligen Person **zumindest für einen Teil des VZ ein alleiniger Haushalt unterhalten** worden ist.

Wird unmittelbar nach Auflösung eines gemeinsamen Haushalts ein gemeinsamer Haushalt mit einer anderen Person begründet, kann der Steuerpflichtige, der **ganzjährig in gemeinsamen Haushalten** gelebt hat, seine tatsächlichen Aufwendungen nur bis zur Höhe der **hälftigen Abzugshöchstbeträge** geltend machen (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 55).

Die Person, die für **einen Teil des VZ einen alleinigen Haushalt** unterhalten hat, kann die eigenen tatsächlichen Aufwendungen im Rahmen der **vollen Höchstbeträge** geltend machen.

Die Steuerpflichtigen, die zumindest für einen Teil des VZ zusammen einen Haushalt unterhalten haben, können einvernehmlich gegenüber dem Finanzamt eine andere Aufteilung des Höchstbetrags wählen. Für einen Steuerpflichtigen kann **maximal der volle Höchstbetrag** berücksichtigt werden.

7. Zahlungsformen

7.1 Überweisungen auf ein Bankkonto

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Tarifiermäßigung ist der Erhalt einer Rechnung und die unbare Bezahlung auf das Konto des Leistenden. Barzahlungen sind grundsätzlich schädlich.

Für die Inanspruchnahme ist auf den Veranlagungszeitraum der Zahlung abzustellen (§ 11 Abs. 2 EStG).

7.2 Barzahlungen

Wird eine haushaltsnahe Dienstleistung in Bar gezahlt, scheidet die Steuerermäßigung aus (BFH vom 20.11.2008, VI R 14/08, BStBl. II 2009, 307). Das gilt auch dann, wenn die Barzahlung vom Leistenden ordnungsgemäß verbucht und der Steuerpflichtige hierüber eine Bescheinigung oder gar einen Nachweis vom Leistenden erhält.

Zweck der Regelung ist die Bekämpfung der Schwarzarbeit bei Dienstleistungen in privaten Haushalten. Das Erfordernis der Zahlung auf ein Konto des Leistenden erleichtert die Nachvollziehbarkeit der Zahlungsvorgänge im Zusammenhang mit haushaltsnahen Dienstleistungen und dient damit dem Gesetzeszweck.

Die Barbezahlung des Lohns aus einem geringfügigen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse ist unschädlich, da hier die Bescheinigung der Minijob-Zentrale als Nachweis gilt.

7.3 Abgekürzter Zahlungs-/Vertragsweg

Wird die Zahlung vom Konto eines Dritten vorgenommen, ist die Steuerermäßigung auch zu gewähren (= **abgekürzter Zahlungsweg**, BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 56).

Wird sowohl die Beauftragung als auch die Zahlung durch einen Dritten vorgenommen, ist eine Steuerermäßigung nicht zu gewähren (= **abgekürzter Vertragsweg**). Die Grundsätze des abgekürzten Vertragswegs sind nur bei Erwerbsaufwendungen anzuwenden (BMF-Schreiben vom 07.07.2008, IV C 1 — S 2211/07/10007, BStBl. I 2008, 717; Apitz in Hermann/Heuer/Raupach, zu § 35a, Rz. 26).

7.4 Vermittlung von Dienst- und Handwerkerleistungen

Dienstleister und Handwerker, die ihre Leistungen über ein Vermittlungsportal im Internet anbieten, sind gewerblich tätig. Es bestehen keine Bedenken, eine Rechnung, die das Vermittlungsportal im Auftrag des Dienstleisters/Handwerkers erstellt, als Rechnung für eine absetzbare haushaltsnahe Dienstleistung oder Handwerkerleistung (§ 35a Abs. 5 Satz 3 EStG) anzuerkennen. Dabei muss die Rechnung folgende Angaben enthalten: ❶ Name, Anschrift und Steuer-Nr. des Leistungserbringers; ❷ Leistungsempfänger; ❸ Inhalt und Zeitpunkt der Leistung; ❹ vom Leistungsempfänger geschuldetes Entgelt, ggf. und soweit wie möglich aufgeteilt nach Arbeitslohn und Material.

Hinweis Erfolgt die unbare Zahlung der Rechnung auf ein Konto des Portalbetreibers, ist dieses unschädlich (BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 52).

8. Kein Vor- und Rücktrag der haushaltsnahen Aufwendungen

Ein nicht ausgeschöpfter Steuerermäßigungsbetrag „Handwerkerleistung“ kann weder zu einer negativen Einkommensteuer noch einem vortrags- oder rücktragsfähigen Feststellungsbescheid führen (= sog. Anrechnungsüberhang, BMF-Schreiben vom 09.11.2016, a. a. O., Rdnr. 56).

Der Steuergesetzgeber hat zwei Beschränkungen gesetzlich umgesetzt:

- Höchstbetrag

und

- Ermäßigung der um die sonstigen Steuerermäßigungen verminderten tariflichen Einkommensteuer

Daraus ergibt sich kein Anspruch auf eine Übertragung eines nicht ausgeschöpften Steuerermäßigungsbetrages in andere Veranlagungszeiträume.

9. Zeitliche Anwendung

Es sind verschiedene zeitliche Anwendungen zu beachten:

- Die Regelungen zur haushaltsbezogenen Inanspruchnahme gelten in allen offenen Fällen ab dem VZ 2003.
- Die Regelungen zu begünstigten und nicht begünstigten Handwerkerleistungen gelten in allen offenen Fällen ab dem VZ 2006.
- Die Regelungen zu den Dienstleistungen, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind gelten in allen offenen Fällen ab dem VZ 2009.
- Die Regelungen zu den öffentlich geförderten Maßnahmen gelten in allen noch offenen Fällen ab dem VZ 2011.