



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

TEL +49 (0) 18 88 6 82- 0

DATUM 1. November 2004

BETREFF **Zweifelsfragen zur Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen gemäß § 35a EStG**

GZ **IV C 8 - S 2296 b - 16/04** (bei Antwort bitte angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zu Zweifelsfragen zur Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen nach § 35a EStG wie folgt Stellung:

I Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen im Sinne des § 35a EStG

1. Haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG)

- 1 Haushaltsnah ist das Beschäftigungsverhältnis, wenn es eine haushaltsnahe Tätigkeit zum Gegenstand hat. Zu den haushaltsnahen Tätigkeiten gehören u.a. die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt, die Reinigung der Wohnung des Steuerpflichtigen, die Gartenpflege und die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen. Die Erteilung von Unterricht (z.B. Sprachunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen fallen nicht darunter.

2. Geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8a SGB IV (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)

- 2 Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG kann der Steuerpflichtige nur beanspruchen, wenn es sich bei dem haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnis um eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 8a SGB IV handelt. Es handelt sich nur dann um ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne dieser Vorschrift, wenn der Steuerpflichtige am Haushaltscheckverfahren teilnimmt. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass nicht jedes Beschäftigungsverhältnis im Sinne des § 8a SGB IV nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG begünstigt ist, weil hiernach nur geringfügige Beschäftigungsverhältnisse erfasst werden, die **in** einem inländischen Haushalt ausgeübt

Seite 2 werden. § 8a SGB IV setzt dagegen lediglich voraus, dass die geringfügige Beschäftigung **durch** einen privaten Haushalt begründet ist.

3. Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen oder zwischen Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 35a Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG)

- 3 Da familienrechtliche Verpflichtungen grundsätzlich nicht Gegenstand eines steuerlich anzuerkennenden Vertrags sein können, kann zwischen in einem Haushalt zusammenlebenden Ehegatten (§§ 1360, 1356 Abs. 1 BGB) oder zwischen Eltern und in deren Haushalt lebenden Kindern (§ 1619 BGB) ein haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis im Sinne des § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG nicht begründet werden. 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.

4. Haushaltsnahe Dienstleistung (§ 35a Abs. 2 EStG)

- 4 Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen im Sinne des § 35a Abs. 2 EStG gehören alle Tätigkeiten, die auch Gegenstand eines haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisses sein können (vgl. Rz. 1). Begünstigt sind daher z.B. die Inanspruchnahme haushaltsnaher Tätigkeiten über eine Dienstleistungsagentur. Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören jedoch nur Tätigkeiten, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden und in regelmäßigen (kürzeren) Abständen anfallen, u.a.:

- Reinigung der Wohnung, (z.B. Tätigkeit eines selbständigen Fensterputzers)
- Pflege von Angehörigen (z.B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes)
- Gartenpflegearbeiten (z.B. Rasenmähen, Heckenschneiden)

- 5 Handwerkliche Tätigkeiten, die im Regelfall nur von Fachkräften durchgeführt werden, sind nicht begünstigt. Dazu zählen z.B. Reparaturen und Wartungen an Heizungsanlagen, an Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, Arbeiten im Sanitärbereich sowie Schornsteinfeger- und Dacharbeiten, die Reparatur von Haushaltsgeräten wie Waschmaschinen, Fernsehern, sowie Personalcomputern einschließlich Zubehör.

Handwerkliche Tätigkeiten in der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung des Steuerpflichtigen sind nur begünstigt, wenn es sich um Schönheitsreparaturen im Sinne des § 28 Abs. 4 Satz 3 der II. Berechnungsverordnung oder kleine Ausbesserungsarbeiten handelt, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden. Begünstigt sind daher Substanz erhaltende Arbeiten, die ansonsten üblicherweise im Rahmen eines Mietverhältnisses vom Mieter vorzunehmen sind, u.a.

- Streichen und Tapezieren von Innenwänden
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern, Wandschränken, Heizkörpern und -rohren
- Beseitigung kleiner Schäden (Ausbessern von Löchern in Wänden und Fliesen, Auswechseln einzelner Fliesen).

Über Schönheitsreparaturen und kleine Ausbesserungsarbeiten hinausgehende Substanz ersetzende Erhaltungsarbeiten rechnen nicht dazu, u.a.

- Erneuerung des Bodenbelages
- Austausch von Fenstern und Türen
- Austausch von Teilen der Heizungsanlage
- Einbau von Badarmaturen o.Ä.
- Verputzarbeiten an Innen- und Außenwänden
- Arbeiten an der Fassade, an Garagen o.Ä.

Die Arbeiten sind insoweit nicht begünstigt, als sie zu Herstellungskosten für den Grund und Boden oder das Gebäude führen (z.B. die erstmalige Errichtung einer Gartenanlage, das Pflanzen einer Hecke oder der Einbau einer Sonnenmarkise).

Dienstleistungen, bei denen die Lieferung von Waren im Vordergrund steht (z.B. Partyservice anlässlich einer Feier), sind nicht begünstigt. Zum Umfang der begünstigten Aufwendungen vgl. auch Rz. 16.

5. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis oder haushaltsnahe Dienstleistung im Haushalt des Steuerpflichtigen (§ 35a Abs. 1 und 2 EStG)

- 6 Voraussetzung ist, dass das haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis bzw. die haushaltsnahe Dienstleistung in einem inländischen Privathaushalt ausgeübt bzw. erbracht wird. Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen, die ausschließlich Tätigkeiten zum Gegenstand haben, die außerhalb des Privathaushalts des Arbeitgebers oder Auftraggebers ausgeübt bzw. erbracht werden, sind nicht begünstigt. Danach gehört z.B. die Tätigkeit einer Tagesmutter nur zu den begünstigten Tätigkeiten im Sinne des § 35a EStG, wenn die Betreuung im Haushalt des Arbeitgebers bzw. Auftraggebers erfolgt. Auch die Begleitung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen bei Einkäufen und Arztbesuchen sowie kleine Botengänge usw. sind nur dann begünstigt, wenn sie zu den Nebenpflichten der Haushaltshilfe, des Pflegenden oder Betreuenden im Haushalt gehören.

II Anspruchsberechtigte

- 7 Der Steuerpflichtige kann die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 oder 2 EStG nur in Anspruch nehmen, wenn er bei einem haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnis Arbeitgeber bzw. bei einer haushaltsnahen Dienstleistung Auftraggeber ist.
- 8 Bei Wohnungseigentümergeinschaften kommt eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nicht in Betracht, wenn das Beschäftigungsverhältnis zur Wohnungseigentümergeinschaft besteht, also im Regelfall das Gemeinschaftseigentum betrifft (z.B. bei Reinigung und Pflege von Gemeinschaftsräumen), bzw. die Wohnungseigentümergeinschaft - handelnd durch den Verwalter - Auftraggeber der haushaltsnahen Dienstleistung ist.

Auch der Mieter einer Wohnung kann die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 oder 2 EStG nur beanspruchen, wenn er bei einem haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnis Arbeitgeber bzw. bei einer haushaltsnahen Dienstleistung Auftraggeber ist. Es genügt nicht, dass die vom Mieter zu zahlenden Nebenkosten Beträge umfassen, die für haushaltsnahe Tätigkeiten (z.B. Gartenpflege durch einen vom Vermieter bestellten selbständigen Gärtner) geschuldet werden.

III Begünstigte Aufwendungen

1. Ausschluss der Steuerermäßigung bei Betriebsausgaben oder Werbungskosten

- 10 Die Steuerermäßigung für Aufwendungen ist ausgeschlossen, wenn diese zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehören. Gemischte Aufwendungen (z.B. für eine Reinigungskraft, die auch das beruflich genutzte Arbeitszimmer reinigt) sind unter Berücksichtigung des zeitlichen Anteils der zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führenden Tätigkeiten an der Gesamtarbeitszeit aufzuteilen.

2. Ausschluss der Steuerermäßigung bei Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung; Aufwendungen für Kinderbetreuung

- 11 Eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG kommt nur in Betracht, soweit die Aufwendungen nicht vorrangig als außergewöhnliche Belastungen (z.B. nach § 33, § 33a oder § 33c EStG) berücksichtigt worden sind. Ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen besteht insoweit nicht. Für den Teil der Aufwendungen, der durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden ist, kann der Steuerpflichtige die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch nehmen.

Eine Steuerermäßigung der Aufwendungen für Kinderbetreuung nach § 35a EStG kann der Steuerpflichtige darüber hinaus nur insoweit beanspruchen, als die Aufwendungen nicht bereits im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (Kindergeld oder Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG) abgegolten sind. Der Betreuungsbedarf, der Teil des Existenzminimums eines Kindes ist, wird bei allen Eltern bereits im Rahmen des Familienleistungsausgleichs mit einem pauschal bemessenen Anteil (1.548 Euro) steuerlich verschont. Darüber hinaus können erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 33c EStG bis zu einem Höchstbetrag steuermindernd geltend gemacht werden. Im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen (z.B. § 33a Abs. 3 EStG) können bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen auch weitere Beträge abgezogen werden, wenn sie für zum Haushalt gehörende Kinder aufgewandt werden. Der Steuerpflichtige kann nur für Kinderbetreuungskosten, die über die vorrangig zu berücksichtigenden Beträge hinausgehen, eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG beanspruchen.

Beispiel:

Im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses nach § 8a SGB IV betreut eine Tagesmutter den dreijährigen Sohn erwerbstätiger Eheleute in deren Haushalt. Im Jahr 2004 betragen die Aufwendungen 3.600 Euro.

- | | |
|---|---------|
| 1. Berechnung des Abzugsbetrags nach § 33c Abs. 1 EStG: | |
| Kinderbetreuungskosten | 3.600 € |
| hiervon abgegolten durch den Familienleistungsausgleich | 1.548 € |

verbleiben	2.052 €
Höchstbetrag nach § 33c Abs. 2 EStG =	1.500 €

2. Berechnung der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG:	
Kinderbetreuungskosten	3.600 €
hiervon abgegolten durch den Familienleistungsausgleich	1.548 €
nach § 33c EStG berücksichtigt	1.500 €
verbleiben	552 €
Steuerermäßigung: 10 % = (gerundet)	56 €

(der Höchstbetrag von 510 € ist nicht überschritten)

3. Umfang der begünstigten Aufwendungen

- 12 Zu den begünstigten Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehört der Bruttoarbeitslohn oder das Arbeitsentgelt (bei Anwendung des Haushaltsscheckverfahrens und geringfügiger Beschäftigung im Sinne des § 8a SGB IV) sowie die vom Steuerpflichtigen getragenen Sozialversicherungsbeträge, die Lohnsteuer ggf. zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, die Umlagen nach der Lohnfortzahlungsversicherung (U 1 und U 2) und die Unfallversicherungsbeiträge, die an den Gemeindeversicherungsverband abzuführen sind.
- 13 Als Nachweis dient bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (vgl. dazu auch Rz. 2), für die das Haushaltsscheckverfahren Anwendung findet, die dem Arbeitgeber von der Einzugstelle (Bundesknappschaft) zum Jahresende erteilte Bescheinigung nach § 28h Abs. 4 SGB IV. Diese enthält den Zeitraum, für den Beiträge zur Rentenversicherung gezahlt wurden, und die Höhe des Arbeitsentgelts sowie die vom Arbeitgeber getragenen Gesamtsozialversicherungsbeiträge und Umlagen. Zusätzlich wird in der Bescheinigung die Höhe der einbehaltenen Pauschsteuer beziffert.
- 14 Bei sozialversicherungspflichtigen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, für die das allgemeine Beitrags- und Meldeverfahren zur Sozialversicherung gilt und bei denen die Lohnsteuer pauschal oder nach Maßgabe der vorgelegten Lohnsteuerkarte erhoben wird, gelten die allgemeinen Nachweisregeln für die Steuerermäßigung.
- 15 Die Höchstbeträge nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG mindern sich für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 1 nicht vorgelegen haben, um ein Zwölftel (vgl. dazu auch Rz. 2).
- 16 Nach § 35a Abs. 2 EStG sind nur die Aufwendungen für die Inanspruchnahme der haushaltsnahen Tätigkeit selbst einschließlich der in Rechnung gestellten Fahrtkosten begünstigt. Materialkosten oder sonstige im Zusammenhang mit der Dienstleistung gelieferte Waren bleiben außer Ansatz. Sind diese nicht gesondert ausgewiesen, ist der Rechnungsendbetrag im Schätzungswege aufzuteilen.
- 17 Bei haushaltsnahen Dienstleistungen im Sinne des § 35a Abs. 2 EStG hat der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der haushaltsnahen Dienstleistung durch einen Beleg des Kreditinstituts nachzuweisen (§ 35a Abs. 2 Satz 3 EStG).

- 18 Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist auf den Veranlagungszeitraum der Zahlung abzustellen (§ 11 Abs. 2 EStG).
- 19 Die Höchstbeträge nach § 35a EStG können nur haushaltsbezogen in Anspruch genommen werden (§ 35a Abs. 3 EStG). Sind z.B. zwei in einem Haushalt lebende Alleinstehende Arbeitgeber haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse bzw. Auftraggeber haushaltsnaher Dienstleistungen, erfolgt die Aufteilung der Höchstbeträge nach Maßgabe der jeweiligen Aufwendungen oder gemeinsamer Wahl. Dies gilt auch für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft.

IV Mehrfache Inanspruchnahme der Steuerermäßigungen

- 20 Neben der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne des § 8a SGB IV kann der Steuerpflichtige auch die Steuerermäßigung nach Nummer 2 der Vorschrift für ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis beanspruchen. Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG vor, ist für das hiernach förderfähige Beschäftigungsverhältnis die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG ausgeschlossen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG).

Beispiel 1:

A beschäftigt eine Haushaltshilfe im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses im Sinne des § 8a SGB IV. Seine Aufwendungen belaufen sich für den Zeitraum 1. April bis 31. Dezember 2003 auf insgesamt 4.000 €.

A kann hierfür lediglich eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 383 € (10 % von 4.000 €; der zeitanteilige Höchstbetrag für 2003 i.H.v. 9/12 von 510 € = 383 € ist überschritten) beanspruchen. Eine weitere Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG (für die nicht ausgeschöpften Beträge von 4.000 € - 383 € = 3.617 €) ist für dieses Beschäftigungsverhältnis ausgeschlossen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG).

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch hat A außerdem im Jahr 2003 für die Gartenpflege einen selbständigen Gärtner beauftragt. Die Aufwendungen hierfür betragen 1.160 €. Die erforderlichen Belege (Rechnung, Beleg des Kreditinstituts) liegen vor.

A kann neben der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 383 € (vgl. Beispiel 1) für die Gartenpflegearbeiten zusätzlich die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a Abs. 2 EStG) in Höhe von 232 € (20 % von 1.160 €) und damit insgesamt 615 € erhalten.

V Zeitlicher Anwendungsbereich

- 21 Die Steuerermäßigungen nach § 35a EStG sind erstmals für im Veranlagungszeitraum 2003 geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die den Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31. Dezember 2002 erbracht worden sind (§ 52 Abs. 50b EStG). In 2003 geleistete Zahlungen sind danach nicht abziehbar, soweit sie auf vor dem 1. Januar 2003 erbrachte Leistungen entfallen. Es ist ggf. eine Aufteilung vorzunehmen.

seit 22 Da die Regelung für geringfügige Beschäftigung im Privathaushalt nach § 8a SGB IV erst zum 1. April 2003 in Kraft getreten ist, kann der Steuerpflichtige die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nur für in 2003 geleistete Aufwendungen beanspruchen, die auf nach dem 31. März 2003 erbrachte Leistungen entfallen. Der Höchstbetrag nach § 35a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist daher für 2003 auf maximal 9/12 begrenzt (vgl. dazu auch das Beispiel 1 in Rz. 20).

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 14. August 2003 (BStBl. Teil I, S. 408 ff).

Im Auftrag
gez. Christmann