

S. 3146

Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG – Gestaltungspotenziale nutzen und Risiken vermeiden!

Zugleich Anmerkung zum Urteil des FG Düsseldorf v. 18.7.2024 - 14 K 1966/23 E

Maik Bergan *

Die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG hat sich seit ihrer Einführung im Jahr 2006 zu einer der größten Subventionen entwickelt. Schätzungen zufolge führt sie im Jahr 2024 zu Steuermindereinnahmen in Höhe von 2,2 Mrd. €. Dieser Umstand sowie die aktuelle Entscheidung des FG Düsseldorf (Urteil v. 18.7.2024 - 14 K 1966/23 E, NWB UAAAJ-73865) sind daher Anlass genug, die Gestaltungspotenziale der Vorschrift aufzuzeigen.

S. 3147

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

Schumann in KKB, EStG, 9. Aufl. 2024, § 35a EStG Rz. 91 ff., NWB ZAAAJ-52202

I. Hintergrund

Seit nunmehr knapp 19 Jahren existiert die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen. Sie wurde seinerzeit mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl 2006 I S. 1091, 1092 f.; vgl. auch BT-Drucks. 16/753 S. 11) ab dem Veranlagungszeitraum 2006 (vgl. § 52 Abs. 50b EStG i. d. F. des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung) eingeführt. Aufwendungen für Handwerkerleistungen führen gegenwärtig zu einer Steuerermäßigung in Höhe von maximal 1.200 € pro Veranlagungszeitraum. Da der Fördersatz 20 % beträgt, ist die Steuerermäßigung bei Aufwendungen in Höhe von 6.000 € ausgeschöpft. Begünstigt sind lediglich die Arbeitskosten (§ 35a Abs. 5 Satz 2 EStG). Entstehen dem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum höhere Aufwendungen, sind diese „verloren“, da ein Vor- oder Rücktrag gesetzlich nicht vorgesehen ist.

Schmidt, Haushaltsnahe Dienstleistungen, Grundlagen, NWB TAAAE-62140

Die Norm hat erhebliche praktische Bedeutung. Dies zeigt nicht zuletzt der jährliche Subventionsbericht der Bundesregierung (abrufbar unter: <https://go.nwb.de/oweds>, S. 20), der die Steuerermäßigung auf Rang 4 der größten Steuervergünstigungen mit geschätzten Steuermindereinnahmen 2024 in Höhe von 2,2 Mrd. € führt. Ungeachtet dieser Tatsache handelt es sich bei der Steuerermäßigung systematisch betrachtet um eine reine Förderung, die im EStG fehlplatziert ist. Es ist daher nicht verwunderlich, dass die vom BMF eingesetzte Expertenkommission „Bürgernahe Einkommensteuer“ in ihrem Abschlussbericht (abrufbar unter: <https://go.nwb.de/k27pf>; S. 117 f.) die Abschaffung der Steuerermäßigung des § 35a EStG vorschlägt. Auch der Bundesrechnungshof forderte dies mehrfach. Von einer zeitnahen Abschaffung der Regelung ist jedoch nicht auszugehen. Die aktuelle Entscheidung des FG Düsseldorf v. 18.7.2024 - 14 K 1966/23 E (NWB UAAAJ-73865) gibt zudem Anlass zu untersuchen, welche Gestaltungspotenziale in § 35a EStG stecken.

Abschaffung der Steuerermäßigung als Subventionsvorschrift in der Diskussion

* Regierungsoberrat Maik Bergan ist in der Sächsischen Finanzverwaltung tätig.

II. Die Entscheidung des FG Düsseldorf v. 18.7.2024 - 14 K 1966/23 E

1. Sachverhalt

Der Entscheidung des FG Düsseldorf lag folgender Sachverhalt zugrunde: Für die Erledigung verschiedener Handwerkerleistungen im Haus der Kläger erstellte die Fa. C im Jahr 2022 entsprechende Angebote, die die Kläger im Jahr 2022 auch annahm. Die Handwerksarbeiten wurden vollends im Jahr 2023 durchgeführt und abgeschlossen. Nachdem die Kläger die Fa. C vergeblich gebeten hatten, die in den Angeboten kalkulierten Lohnkosten noch im Jahr 2022 in Rechnung zu stellen, überwiesen sie am 19.12.2022 einen Abschlag in Höhe von $\frac{2}{3}$ der kalkulierten Lohnkosten, mithin einen Betrag von 5.242 €. In ihrer Einkommensteuererklärung 2022 machten die Kläger den Betrag von 5.242 € als Aufwendungen nach § 35a Abs. 3 EStG geltend. Das Finanzamt versagte die Berücksichtigung mangels vorgelegter entsprechender Rechnungen.

FG Düsseldorf, Urteil v. 18.7.2024 - 14 K 1966/23 E, NWB UAAAJ-73865

Freiwillige Vorauszahlung in Höhe der kalkulierten Lohnkosten

2. Entscheidungsgründe

Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab. Die streitgegenständlichen Aufwendungen in Höhe von insgesamt 5.242 € seien zutreffend nicht im Rahmen der Steuerermäßigung des § 35a Abs. 3 EStG berücksichtigt worden, da die weiteren Voraussetzungen des § 35a Abs. 5 EStG nicht erfüllt seien. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung sei, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten habe und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt sei (§ 35a Abs. 5 Satz 3 EStG).

Im Streitfall sei die Verrechnung der bereits im Jahr 2022 geleisteten Zahlung in der im Jahr 2023 erteilten Rechnung nicht gleichbedeutend mit einer Rechnung für diese Vorauszahlung. Auch eine „Nachbesserung“ der Rechnungen dergestalt, dass für die jeweilige Vorauszahlung eine gesonderte Rechnung erstellt wird, sei nicht möglich, da die Vorauszahlungen seitens der Fa. C in 2022 schlicht nicht angefordert worden seien.

S. 3148

Eine Berücksichtigung der in 2022 geleisteten Anzahlungen scheidet zudem auch deshalb aus, weil keine Aufwendungen „für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen“ getätigt worden seien. Handwerkerleistungen wurden im Streitjahr nicht erbracht. Zwar sei grundsätzlich für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung auf den Veranlagungszeitraum der Zahlung abzustellen (§ 11 Abs. 2 EStG). Dies bedeute jedoch – insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG auf Arbeitskosten begrenzt ist (§ 35a Abs. 5 Satz 2 EStG) – regelmäßig auch, dass die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen tatsächlich erbracht worden sind. Zwar seien Konstellationen denkbar, in denen Voraus- bzw. Anzahlungen vor Leistungserbringung im Veranlagungszeitraum der Zahlung anerkannt werden könnten. Dies bedinge allerdings, dass solche Zahlungsmodalitäten marktüblich und/oder (sonst) sachlich begründet seien, zumindest aber, dass sie seitens des Handwerksbetriebs angefordert worden seien. Eine Anzahlung ohne jegliche Aufforderung des Leistungserbringers, mithin letztlich „ins Blaue hinein“, sei bei Handwerkerleistungen weder als marktüblich noch als sonst sachlich begründet anzusehen und könne daher nicht berücksichtigt werden.

Keine Handwerkerleistung im Streitjahr

Anzahlung ohne Aufforderung weder marktüblich noch sonst sachlich begründet

III. Bewertung der Entscheidung des FG Düsseldorf

1. Allgemeines

Die Entscheidung des FG Düsseldorf macht einerseits deutlich, dass ein einseitiges Vorgehen des Steuerpflichtigen in Form von unaufgeforderten Vorauszahlungen mit dem Ziel, den Höchstbetrag des § 35a Abs. 3 EStG in mehreren Veranlagungszeiträumen auszuschöpfen (da ein Vor- oder Rücktrag mangels gesetzlicher Regelung nicht möglich ist), nicht zielführend ist. Andererseits sollen Voraus- bzw. Anzahlungen vor Leistungserbringung nach den Vorstellungen des Finanzgerichts dann anererkennungsfähig sein, wenn die Zahlungsmodalitäten marktüblich und/oder (sonst) sachlich begründet sind und die Zahlung seitens des Handwerksbetriebs angefordert wurde (so auch Bode in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 35a Rz. F 28).

Finanzgericht: Vorauszahlungen vor Leistungserbringung können berücksichtigungsfähig sein

2. Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG vor Leistungserbringung?

Der Sichtweise des Finanzgerichts, dass Voraus- bzw. Anzahlungen vor Leistungserbringung unter bestimmten Umständen anererkennungsfähig sind, ist m. E. nicht zu folgen. Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG setzt vielmehr stets voraus, dass die Handwerkerleistung zumindest teilweise erbracht wurde. Auf dieses Verständnis deutet bereits der Wortlaut der Norm hin. So enthält die Überschrift von § 35a EStG die Formulierung „Steuerermäßigung bei Aufwendungen für (...) Handwerkerleistungen“. Auch spricht § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG davon, dass sich die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen ermäßigt. Weiter bestimmt § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG, dass „Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung (...) für Handwerkerleistungen nach Absatz 3 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.“ Mit der Formulierung „für die Aufwendungen“ können nur die in Anspruch genommenen Handwerkerleistungen im ersten Satzteil gemeint sein.

Gesetzeswortlaut, ...

Auch die Gesetzeshistorie legt ein solches Verständnis nahe. So hatte der Gesetzgeber im Rahmen der Einführung der Begünstigung von Handwerkerleistungen in § 52 Abs. 50b Satz 2 EStG geregelt, dass (damals noch) § 35a Abs. 2 EStG „erstmalig für im Veranlagungszeitraum 2006 geleistete Aufwendungen anzuwenden ist, soweit die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind“ (vgl. BT-Drucks. 16/753 S. 6 und 11). In der Gesetzesbegründung führte der Gesetzgeber hier ausdrücklich aus, dass „nur Leistungen und Zahlungen berücksichtigt werden können, die nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind.“ Auch dies zeigt, dass der Gesetzgeber eine Förderung erst dann bejaht, wenn sowohl eine Leistung als auch die Zahlung erfolgt ist. Beides muss kumulativ erfüllt sein. Die Gesetzesbegründung ist insoweit unglücklich, als sie besagt, dass auch die Zahlung nach dem 31.12.2005 zu erfolgen hat. Dies verlangt das Gesetz ja gerade nicht. Hier ist anzunehmen, dass der Gesetzgeber vom typischen Fall ausgegangen ist, dass erst nach Leistung gezahlt wird (vgl. aber BMF-Schreiben v. 15.2.2010, BStBl 2010 I S. 140, Rz. 53).

... Gesetzeshistorie und ...

S. 3149

Letztlich gebietet auch der Zweck des § 35a Abs. 3 EStG, dass eine Begünstigung erst nach Leistungserbringung in Betracht kommt. Bei § 35a Abs. 3 EStG handelt es sich um eine staatliche Förderung, die lediglich in das EStG eingebettet ist. Es erfolgt keine unmittelbare Förderung in Form eines Zuschusses o. Ä., sondern lediglich eine mittelbare Förderung in Gestalt einer Steuerermäßigung. In der Sache bleibt es jedoch eine staatliche Förderung. Staatliche Förderungen werden grundsätzlich erst nach Durchführung der Maßnahme ausgereicht. Dies ist auch sinnvoll, um sowohl sicherzugehen, dass die Förderung zu Recht erfolgt, als auch weiteren Verwaltungsaufwand zu vermeiden. Als Beispiele sind hier die Forschungszulage nach dem FZulG, die Eigenheimzulage

... der Zweck der Regelung gebietet anderes Verständnis: Anspruch auf Förderung erst nach Durchführung einer Maßnahme (ggf. teilweise)

nach dem EigZulG, die Mobilitätsprämie nach den §§ 101 bis 109 EStG oder die Investitionszulage nach dem InvZulG zu nennen. Der Anspruch auf diese unmittelbaren Förderungen entsteht stets erst nach der Durchführung der Maßnahme (vgl. § 4 Abs. 2 FZulG; § 10 EigZulG; § 103 EStG bzw. § 14 InvZulG sowie Heß/Martin, InvZulG § 14, Rz. 18 ff.). Dies ist auch auf § 35a EStG zu übertragen, da erst nach Erbringen der Handwerkerleistung sichergestellt ist, dass die Förderung zu Recht erfolgt und damit weiterer Verwaltungsaufwand vermieden wird. Für eine ausnahmsweise vor-schüssige Gewährung fehlt es im Rahmen des § 35a EStG an einer entsprechenden Regelung.

Von einem solchen Verständnis geht offenbar auch die Finanzverwaltung aus. In Rz. 40 des BMF-Schreibens v. 9.11.2016 (BStBl 2016 I S. 1213) wird ausgeführt, dass Abschlagszahlungen berücksichtigt werden können, wenn hierfür eine entsprechende Aufteilung vorgenommen worden ist und eine Rechnung vorliegt, welche die Voraussetzungen des § 35a EStG erfüllt. Der Begriff Abschlagszahlung kann m. E. nur i. S. des § 632a BGB verstanden werden. Danach können Abschlagszahlungen in Höhe des Werts der vom Unternehmer erbachten Leistungen verlangt werden (§ 632a Abs. 1 Satz 1 BGB). Eine Abschlagszahlung erfordert daher, dass eine Leistung bereits erbracht wurde (vgl. nur Retzlaff in Grüneberg, BGB, § 632a Rz. 1 und 4).

3. Weitere Voraussetzungen der Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG

Die Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG setzt somit voraus, dass die Handwerkerleistung in Gestalt der Arbeitskosten zumindest teilweise erbracht wurde. § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG bestimmt sodann zwei weitere Voraussetzungen:

- ▶ Der Steuerpflichtige muss für die Handwerkerleistung eine Rechnung erhalten haben und
- ▶ die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung muss erfolgt sein.

a) Erhalt einer Rechnung

Im Licht der Rechtsprechung des BFH müssen sich aus einer Rechnung i. S. des § 35a EStG jedenfalls die wesentlichen Grundlagen der steuerlich geförderten Leistungsbeziehung entnehmen lassen. Aus der Rechnung muss sich daher der Erbringer der Handwerkerleistung als Rechnungsaussteller, der Empfänger der Leistung, die Art, der Zeitpunkt und der Inhalt der Leistung sowie die dafür jeweils geschuldeten Entgelte ergeben. Erhalten hat der Steuerpflichtige die Rechnung, wenn diese oder eine Rechenkopie/-abschrift so in seinen Bereich gelangt ist, dass er von ihr unter normalen Verhältnissen Kenntnis nehmen kann (vgl. zu alledem BFH, Urteil v. 20.4.2023 - VI R 24/20, BStBl 2023 II S. 906, Rz. 31).

S. 3150

b) Unbare Zahlung

§ 35a Abs. 5 Satz 3 EStG verlangt weiter die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung. Dies dient einerseits dem Ziel der Förderung von Wachstum und Beschäftigung (so BT-Drucks. 16/753 S. 16). Die Norm enthält m. E. aber auch eine zeitliche Komponente. Eine Steuerermäßigung ist erst dann möglich, wenn die unbare Zahlung erfolgt ist. Damit enthält § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG eine spezielle Regelung hinsichtlich des Berücksichtigungszeitpunkts. Eines Rückgriffs auf § 11 Abs. 2 EStG (so aber die wohl h. M., vgl. nur FG Düsseldorf, Urteil v. 18.7.2024 - 14 K 1966/23 E, NWB UAAAJ-73865, Rz. 29 m. w. N.; BMF-Schreiben v. 9.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 44; Widmann in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, § 35a Rz. 67; Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 35a EStG Rz. 26; Bode in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 35a Rz. F 28) bedarf es daher nicht. Dieser ist bereits nach seiner systematischen Stellung im EStG unter „II. Einkommen“ nicht unmittelbar anwendbar. Aber auch einer entsprechenden Anwendung von § 11 Abs. 2 EStG bedarf es aufgrund der speziellen Regelung in § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG nicht.

Spezielle Regelung hinsichtlich des Berücksichtigungszeitpunkts und daher ...

Bestätigt wird dieses Verständnis auch, wenn man den Urteilsfall des FG Düsseldorf weiterdenkt. Das Finanzgericht hat zutreffend entschieden, dass eine Berücksichtigung in 2022 ausscheidet. Da die Handwerkerleistung in 2023 tatsächlich erbracht wurde und erst in 2023 alle Voraussetzungen erfüllt sind, kommt m. E. eine Berücksichtigung in 2023 in Betracht. Würde man hingegen § 11 Abs. 2 EStG bejahen, entstünde ein widersinniges Ergebnis. In 2022 scheidet eine Berücksichtigung mangels Handwerkerleistung aus, in 2023 fehlt es am Abfluss i. S. des § 11 Abs. 2 EStG. Eine Berücksichtigung wäre daher vollends ausgeschlossen. Dies kann nicht gewollt sein.

... keine Anwendung des allgemeinen Grundsatzes des § 11 Abs. 2 EStG

c) Keine Inanspruchnahme anderweitiger Förderung

Letztlich enthält § 35a Abs. 3 Satz 2 EStG noch einen Ausschlusstatbestand. Hiernach ist eine Begünstigung ausgeschlossen, wenn für die Maßnahme eine öffentliche Förderung in der Form eines zinsverbilligten Darlehens oder eines steuerfreien Zuschusses in Anspruch genommen wird (vgl. hierzu weiterführend BMF-Schreiben v. 9.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 23 f.).

Ausschlusstatbestand: öffentlich geförderte Maßnahme

4. Zusammenfassung

Zusammengefasst erfordert eine Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG nach hier vertretener Ansicht, dass kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein müssen:

- ▶ Die Handwerkerleistung (in Gestalt der Arbeitskosten) muss erbracht sein (zumindest teilweise),
- ▶ über diese (teilweise) Handwerkerleistung muss dem Steuerpflichtigen eine Rechnung vorliegen,
- ▶ der Steuerpflichtige muss auf das Konto des Erbringers der Leistung gezahlt haben (positive Voraussetzungen) und
- ▶ es darf keine unmittelbare öffentliche Förderung in Anspruch genommen werden (negative Voraussetzung).

IV. Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen des § 35a EStG

Danach ergeben sich die folgenden Gestaltungsmöglichkeiten zur optimalen Ausnutzung der Förderung nach § 35a Abs. 3 EStG.

S. 3151

1. Zahlung vor Erbringung der Handwerkerleistung

Zahlungen vor Erbringung der Handwerkerleistungen sind zu diesem Zeitpunkt noch nicht begünstigt, da eine Rechnung für die Aufwendungen fehlt (so auch Köhler in Bordewin/Brandt, EStG, § 35a Rz. 259). Erst nach Erbringung der Handwerkerleistung kommt eine Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG in Betracht.

Beispiel 1:

A beauftragt den Kachelofenbauer B in 2023 mit der Sanierung seines Kachelofens. Das Angebot lautet über 5.000 € und enthält ausschließlich Arbeitskosten.

- a) A zahlt den vollständigen Betrag unbar vor Leistungserbringung. Die Leistung wird in 2023 erbracht. Die Rechnung wird in 2023 gestellt.
- b) A zahlt den vollständigen Betrag unbar vor Leistungserbringung. Die Leistung wird in 2024 erbracht. Die Rechnung wird in 2024 gestellt.
- c) A zahlt einen Betrag in Höhe von 2.500 € unbar vor Leistungserbringung. Die Leistung wird in 2024 erbracht. Er erhält in 2023 eine entsprechende Anzahlungsrechnung.

Lösung:

Im Fall a) kommt eine Berücksichtigung in 2023 in Betracht, da hier alle Voraussetzungen (Leistung, Rechnung, Zahlung, keine unmittelbare Förderung) erfüllt sind. Im Fall b) kommt eine Berücksichtigung erst in 2024 in Betracht, da erst hier alle Voraussetzungen (Leistung, Rechnung, Zahlung, keine unmittelbare Förderung) erfüllt sind (a. A. wohl BMF, Schreiben v. 9.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 40 und 44: 2023 keine Berücksichtigung mangels Leistung und Rechnung, 2024 keine Berücksichtigung mangels Abflusses). Auch im Fall c) kommt eine Berücksichtigung m. E. erst in 2024 in Betracht, da erst hier alle Voraussetzungen (Leistung, Rechnung, Zahlung, keine unmittelbare Förderung) erfüllt sind. Nach Auffassung des FG Düsseldorf dürfte hingegen eine teilweise Berücksichtigung bereits in 2023 in Betracht kommen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung dürfte hingegen eine Berücksichtigung in 2023 scheitern, da gerade keine Abschlagszahlung, sondern lediglich eine Anzahlung vorliegt (BMF, Schreiben v. 9.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 40). In 2024 dürfte ein Abzug mangels Abflusses nach § 11 Abs. 2 EStG scheitern (vgl. BMF-Schreiben v. 9.11.2016, Rz. 44). Derartige Fälle sollten daher, soweit möglich, vermieden werden, da sie ohne höchstrichterliche Rechtsprechung Risiken bergen.

2. Zahlung nach Teilleistungen

In Betracht zu ziehen und in der Praxis auch üblich sind Zahlungen nach Baufortschritt, vor allem bei größeren Baumaßnahmen (vgl. insoweit auch § 632a BGB sowie § 16 Abs. 1 VOB/B). Hier kommt eine Berücksichtigung, sofern die oben unter III, 4 genannten vier Voraussetzungen erfüllt sind, in Betracht. Auch die Finanzverwaltung teilt diese Einschätzung (vgl. BMF-Schreiben v. 9.11.2016, BStBl 2016 I S. 1213, Rz. 40 a. E.).

Abrechnung nach Baufortschritt

Beispiel 2:

C beauftragt den Elektriker D mit der Erneuerung der Elektrik in seinem Einfamilienhaus. Das Angebot beläuft sich auf 15.000 € (davon Arbeitskosten: 10.000 €). Die Arbeiten beginnen im September 2023 und enden im März 2024. D stellt dem C nach Baufortschritt folgende Rechnungen:

- a) zum 15.10.2023 über 5.000 €, davon Arbeitskosten: 4.000 €, unbare Zahlung am 20.10.2023;

- b) zum 15.12.2023 über 5.000 €, davon Arbeitskosten: 4.000 €, unbare Zahlung am 20.12.2023;
c) Schlussrechnung zum 28.3.2024 über 5.000 €, davon Arbeitskosten: 2.000 €, unbare Zahlung am 1.4.2024.

S. 3152

Lösung:

Die Aufwendungen für die Arbeitskosten in 2023 in Höhe von 8.000 € (Buchstaben a und b) sind auch in 2023 berücksichtigungsfähig, da alle Voraussetzungen (Leistung, Rechnung, Zahlung, keine unmittelbare Förderung) erfüllt sind. Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG ist auf den Höchstbetrag von 1.200 € gedeckelt. Der Restbetrag von 2.000 € (Buchstabe c) ist in 2024 zu berücksichtigen.

3. Zahlung nach Leistung in einem anderen Veranlagungszeitraum

Ist der Höchstbetrag im Veranlagungszeitraum bereits ausgeschöpft, stellt die Verlagerung der Zahlung nach Leistungserbringung in einen anderen Veranlagungszeitraum eine weitere Variante dar. Diese Variante ist jedoch m. E. nur bedingt gestaltbar, da der Leistende nach erbrachter Leistung hieran regelmäßig kein Interesse hat. Dies könnte daher allenfalls im Rahmen der Planung der Baumaßnahmen berücksichtigt werden.

Verlagerung der Zahlung nach erbrachter Leistung in einen anderen Veranlagungszeitraum

Beispiel 3:

E lässt in 2023 sein Einfamilienhaus sanieren. Im Sommer tauscht er seine Ölheizung gegen eine Pelletheizung aus. Er erhält hierfür in 2023 eine Rechnung und bezahlt diese unbar. Die Arbeitskosten belaufen sich auf 6.000 €. § 35a Abs. 3 Satz 2 EStG ist nicht einschlägig. Im Oktober 2023 beauftragt er darüber hinaus F mit umfangreichen Malerarbeiten im gesamten Haus. Die Maßnahme wird noch im November/Dezember 2023 durchgeführt. E erhält sodann am 11.12.2023 eine Rechnung über 5.000 € mit einem Zahlungsziel 1.1.2024. Die Arbeitskosten belaufen sich auf 4.000 €.

Lösung:

Da E den Höchstbetrag nach § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG in Höhe von 1.200 € in 2023 durch den Austausch der Heizung ausgeschöpft hat, empfiehlt es sich, die Rechnung des F erst in 2024 zu zahlen. Da dann erst in 2024 alle Voraussetzungen erfüllt sind, käme er noch in den Genuss einer Steuerermäßigung von weiteren 800 €.

Fazit

Die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a Abs. 3 EStG hat eine sehr hohe praktische Bedeutung. Dies zeigt nicht zuletzt die Tatsache, dass die Bundesregierung von geschätzten Steuermindereinnahmen 2024 in Höhe von 2,2 Mrd. € ausgeht. Aufgrund der Tatsache, dass die Steuerermäßigung auf einen Höchstbetrag von 1.200 € (d. h. maximal 6.000 € Aufwendungen, da 20 % Fördersatz) begrenzt und ein Vor- oder Rücktrag nicht möglich ist, ist an eine Verteilung auf mehrere Veranlagungszeiträume zu denken. Zu beachten ist hier, dass

für eine Begünstigung nach § 35a Abs. 3 EStG nach hier vertretener Ansicht kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein müssen:

- ▶ Die Handwerkerleistung (in Gestalt der Arbeitskosten) muss erbracht sein (zumindest teilweise),
- ▶ über diese Handwerkerleistung muss dem Steuerpflichtigen eine Rechnung vorliegen,
- ▶ der Steuerpflichtige muss auf das Konto des Erbringers der Leistung gezahlt haben (positive Voraussetzungen) und
- ▶ es darf keine unmittelbare öffentliche Förderung in Anspruch genommen werden (negative Voraussetzung).

AUTOR

Maik Bergan,

Regierungsobererrat, ist in der Sächsischen Finanzverwaltung tätig.

Fundstelle(n):

NWB 2024 Seite 3146 - 3152

NWB SAAAJ-78150